

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANDRESSA MOLINA

**CONTROLES INTERNOS APLICÁVEIS A GESTÃO DE CUSTOS PARA  
ATENDER AS EXIGÊNCIAS DO BLOCO K DO SPED FISCAL (EFD IPI/ICMS)  
NO RAMO DE CURTIMENTO E PREPARAÇÃO DO COURO**

CURITIBA

2017

ANDRESSA MOLINA

**CONTROLES INTERNOS APLICÁVEIS A GESTÃO DE CUSTOS PARA  
ATENDER AS EXIGÊNCIAS DO BLOCO K DO SPED FISCAL (EFD IPI/ICMS)  
NO RAMO DE CURTIMENTO E PREPARAÇÃO DO COURO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista, Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Simone Bernardes Voese

CURITIBA

2017

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço imensamente a Deus pelo dom da vida e por conceder saúde e energia para superar mais esse desafio.

A minha família pelo apoio, compreensão e amor condicional que me fortalece a cada dia fazendo com que eu lute e evolua tanto no âmbito pessoal quanto profissional. Pelos conselhos e experiências compartilhadas que me impulsionaram nos momentos cansativos e de tensão.

Agradeço ao meu noivo pela paciência em ouvir minhas reclamações, por aturar meu mau humor e por todo apoio oferecido nessa jornada.

A minha orientadora Dra. Simone Voese pelas recomendações, sugestões e pelo tempo dispendido para as correções, bem como aos momentos de aprendizado que foram fundamentais para execução deste trabalho.

E aos meus amigos e familiares que de alguma maneira ajudaram direta ou indiretamente na conclusão desse projeto.

A todos eu deixo aqui o meu muito obrigada.

“Determinação, coragem e autoconfiança são fatores decisivos para o sucesso. Se estamos possuídos por uma inabalável determinação, conseguiremos superá-los. Independentemente das circunstâncias, devemos ser sempre humildes, recatados e despidos de orgulho”.

*Dalai Lama*

## RESUMO

Com objetivo de amenizar a sonegação fiscal, foi instituída uma nova obrigação acessória. Incorporado ao Sped Fiscal (EFD ICMS-IPI), o Bloco K será o Livro de Controle de Produção e Estoque em formato eletrônico. Essa obrigação permitirá ao fisco acesso a toda movimentação do estoque e produção das empresas e isso exigirá maior controle e acompanhamento dos processos internos para que as informações transmitidas não sejam caracterizadas como sonegação. Às empresas que possuam legislações associadas a obrigação acessória e que também detém complexidades em suas operações, necessitarão de controles ainda mais eficientes para evitar transtornos decorrentes de um possível envio de informações errôneas e dentre essas empresas encaixam-se as indústrias do ramo de curtimento e preparação do couro. A finalidade deste trabalho é demonstrar algumas possibilidades de adequação por meio de controles internos aplicados a gestão de estoques e produção para que essa nova exigência seja atendida de forma adequada. A pesquisa acerca-se de uma abordagem qualitativa e será realizado de forma descritiva, sendo necessário para sua elaboração um levantamento bibliográfico e documental, com base em dados reais. Assim, o estudo proporcionou demonstrar que alinhar-se a essas novas exigências pode ser uma oportunidade para as empresas, uma vez que, ao realizar um mapeamento dos processos e controles é possível identificar as possíveis falhas e desenvolver controles que possibilitam melhorias de forma que as empresas prosperem no modo de organizar seus estoques e produção. O levantamento e análise dos controles internos necessários para atender as informações exigidas em cada ficha do Bloco K, permitiu concluir que esse sistema nas indústrias do ramo de curtimento e preparação do couro é uma ferramenta muito útil devido aos processos complexos que possuem. Além disso, possibilitará não somente uma entrega eficiente das informações ao fisco, mas também, servirá de instrumento para tomada de decisão dos gestores, visto que, os dados serão gerados de forma confiável.

**Palavras-chave:** Bloco K. Curtimento e Preparação do Couro. Controles Internos.

## **ABSTRACT**

In order to reduce tax evasion, a new accessory obligation was introduced. Incorporated into the Sped Fiscal (EFD ICMS-IPI), Bloco K will be the Production and Stock Control Book in electronic format. This obligation will allow the Tax Authorities access to all movements in stock and production of the companies and this will require greater control and monitoring of the internal processes so that the information transmitted is not characterized as evasion. Companies that have laws associated with an accessory obligation and that also have complexities in their operations will require even more efficient controls to avoid disruptions due to possible misinformation, and among these companies are the industries of tanning and preparation of leather. The purpose of this paper is to demonstrate some possibilities of adequacy through internal controls applied to the management of inventories and production so that this new requirement is adequately addressed. The research is on a qualitative approach and will be carried out in a descriptive form, being necessary for its elaboration a bibliographical and documentary survey, based on real data. Thus, the study has demonstrated that aligning with these new requirements can be an opportunity for companies, once performing a mapping of processes and controls, it is possible to identify possible failures and develop controls that enable improvements so that companies thrive on Organize their inventories and production. The survey and analysis of the internal controls required to meet the information required in each Bloco K, allowed to conclude that this system in the tanning and leather industries is a very useful tool due to the complex processes they have. In addition, it will enable not only an efficient delivery of information to the tax authorities, but also, it will serve as an instrument for the decision-making of the managers, since the data will be generated reliably.

**Key-words:** Bloco K. Tanning and Preparation of Leather. Internal Controls.

## LISTAS DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - RELACIONAMENTO FISCO E CONTRIBUINTE .....	19
FIGURA 2 - SUBPROJETOS SPED .....	21
FIGURA 3 - OBRIGAÇÕES A SEREM INCORPORADAS PELO SPED .....	22
FIGURA 4 - FISCALIZAÇÃO SOBRE O BLOCO K.....	27
FIGURA 5 - TRABALHO COLABORATIVO .....	28
FIGURA 6 - DIVISÕES REGISTROS BLOCO K.....	32
FIGURA 7 - REGISTRO 0200 TIPO DO ITEM.....	34
FIGURA 8 - REGISTRO 0200 - IDENTIFICAÇÃO DO ITEM .....	36
FIGURA 9 - FÓRMULA ESTOQUE ESCRITURADO.....	37
FIGURA 10 - FÓRMULA QUANTIDADE CONSUMIDA.....	42
FIGURA 11 - CORREÇÃO APONTAMENTO REGISTRO K280 .....	47
FIGURA 12 – BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO BLOCO K.....	50
FIGURA 13 - ENQUADRAMENTO BENEFÍCIOS.....	51
FIGURA 14 - FÓRMULA QUANTIDADE GERADA SUBPRODUTO .....	53
FIGURA 15 - SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	59
FIGURA 16 - TIPO DE ESTOQUE.....	62
FIGURA 17 - A MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAIS.....	63
FIGURA 18 - EXEMPLO DE ORDEM DE PRODUÇÃO .....	65
FIGURA 19 - MODELO DE CARTÃO DE CUSTOS .....	66
FIGURA 20 - MODELO DE REQUISIÇÃO DE MATERIAL.....	66
FIGURA 21 - MODELO DE APONTAMENTO MOD .....	68
FIGURA 22 - ALOCAÇÃO CIF DIRETAMENTE AOS PRODUTOS.....	69
FIGURA 23 - ALOCAÇÃO POR DEPARTAMENTALIZAÇÃO .....	70
FIGURA 24 - FICHA DE ESTOQUE POR PRODUTO.....	73
FIGURA 25 - CUSTO MÉDIO PONDERADO .....	74
FIGURA 26 - CENÁRIO SETOR CURTUME .....	80
FIGURA 27 - PRINCIPAIS IMPORTADORES DE COURO .....	81
FIGURA 28 - SETOR COUREIRO EM NÚMEROS .....	81
FIGURA 29 - RIBEIRA, CURTIMENTO E ACABAMENTO MOLHADO .....	83
FIGURA 30 - ACABAMENTO (PRÉ-ACABAMENTO E ACABAMENTO FINAL) .....	83
FIGURA 31 - COURO WET BLUE .....	84
FIGURA 32 - CURTUME WET BLUE .....	84

FIGURA 33 - CURTUME DE SEMIACABADO.....	85
FIGURA 34 – MAQUINA DESCARNADEIRA .....	86
FIGURA 35 - FULÕES .....	87
FIGURA 36 - MAQUINA DIVISORA.....	88
FIGURA 37 - MAQUINA ENXUGADEIRA.....	89
FIGURA 38 - MAQUINA MEDIDORA.....	90
FIGURA 39 - MAQUINA REBAIXADEIRA .....	91
FIGURA 40 - FARELO WET BLUE DE REBAIXADEIRA PENSADO.....	91
FIGURA 41 - PROTÓTIPO CADASTRO UNIDADE DE MEDIDDA .....	92
FIGURA 42 - PROTÓTIPO FICHA DE CADASTRO DE PRODUTO .....	93
FIGURA 43 - PROTÓTIPO FICHA TÉCNICA .....	97
FIGURA 44 - PROTÓTIPO CONVERSÃO DE MEDIDAS.....	98
FIGURA 45 - PROTÓTIPO FICHA KARDEX .....	100
FIGURA 46 - PROTÓTIPO FICHA MOVIMENTAÇÃO INTERNA PRODUTO .....	103
FIGURA 47 - PROTÓTIPO ORDEM DE PRODUÇÃO.....	105
FIGURA 48 - PROTOTIPO REQUISIÇÃO DE MATERIAL .....	109
FIGURA 49 - PROTÓTIPO ORDEM DE PRODUÇÃO REPROCESSAMENTO .....	115
FIGURA 50 - ORDEM DE PRODUÇÃO DE REPROCESSO PREENCHIDO .....	116
FIGURA 51 - PROTÓTIPO ACERTO DE INVENTÁRIO .....	118



## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - BLOCOS DA EFD ICMS/IPI .....	26
QUADRO 2 - CRONOGRAMA DE ENTREGA BLOCO K.....	29
QUADRO 3 - ARQUIVO DE REGISTROS BLOCO K.....	30
QUADRO 4 - PENALIDADE PELA FALTA DE ENVIO BLOCO K.....	54
QUADRO 5 - EXEMPLO DE BASE DE RATEIO .....	69
QUADRO 6 - CONTROLES CONTÁBEIS NA ÁREA DE ESTOQUE .....	77

## LISTA DE SIGLAS

CICB	Centro das Indústrias de Curtumes do Brasil
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COTEPE	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EFD	Escrituração Fiscal Digital
ERP	Enterprise Resource Planning
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e de Comunicação.
II	Impostos de Importação
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
MOD	Mão de Obra Direta
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NF	Nota Fiscal
OP	Ordem de Produção
PCP	Planejamento e Controle de Produção
RFB	Receita Federal do Brasil
RM	Requisição de Materiais
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

## ABREVIATURAS

Art.	Artigo
p.	Página
nº	Número

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO .....	13
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA .....	14
1.3	OBJETIVOS .....	16
1.3.1	Objetivo Geral.....	16
1.3.2	Objetivos Específicos .....	16
1.4	JUSTIFICATIVA.....	17
<b>2</b>	<b>REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA.....</b>	<b>18</b>
2.1	SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED).....	18
2.1.1	Subprojetos do SPED.....	20
2.1.2	Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI .....	25
2.2	BLOCO K: CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE .....	27
2.2.1	Sobre o Bloco K.....	27
2.2.2	Obrigatoriedade de Apresentar Informações do Bloco K .....	28
2.2.3	Estrutura do Bloco K.....	30
2.2.4	Características dos Registros Associados ao Bloco K .....	33
2.2.5	Características dos Registros do Bloco K.....	36
2.2.6	Impactos do Bloco K.....	47
2.3	CONTROLES INTERNOS.....	55
2.3.1	Conceito e Objetivos dos Controles Internos.....	55
2.3.2	Importância dos Controles Internos.....	58
2.3.3	Tipos de Controles Internos.....	59
2.3.4	Controles Internos no Estoque e na Produção .....	60
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>78</b>
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>79</b>
4.1	PERFIL DO SETOR COUREIRO .....	79
4.2	DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DO COURO “WET BLUE” ....	81
4.2.1	Ribeira .....	85
4.2.2	Curtimento .....	88
4.2.3	Acabamento Molhado.....	89
4.3	PROPOSTA DE CONTROLES INTERNOS .....	91
4.3.1	Registro 0190 – Identificação das Unidades de Medida.....	92

4.3.2	Registro 0200 – Tabela Identificação do Item .....	93
4.3.3	Registro 0210 – Consumo Específico Padronizado.....	96
4.3.4	Registro 0220 – Fatores de Conversão de Unidades .....	97
4.3.5	Registro K200 – Estoque Escriturado.....	99
4.3.6	Registro K210 – Desmontagem de Itens .....	101
4.3.7	Registro K215 – Itens Decorrentes da Desmontagem .....	102
4.3.8	Registro K220 – Outras Movimentações Internas .....	102
4.3.9	Registro K230 – Itens Produzidos .....	104
4.3.10	Registro K235 – Itens Consumidos .....	108
4.3.11	Registro K250 – Itens Produzidos em Terceiros .....	111
4.3.12	Registro K255 – Itens Consumidos em Terceiros .....	113
4.3.13	Registro K260 – Reprocessamento / Reparo de Produto/ Insumo .....	114
4.3.14	Registro K265 – Reprocessamento/ Reparo – Mercadorias Consumidas e/ou Retornadas.....	117
4.3.15	Registro K270 – Correção Apontamento de Entrada .....	117
4.3.16	Registro K275 – Correção de Apontamento e Retorno de Insumos.....	120
4.3.17	Registro K280 – Correção Apontamento – Estoque Escriturado.....	122
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>124</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>125</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Bloco K é a obrigação acessória que demonstrará ao fisco informações relacionadas à produção e ao estoque. Diante dessa nova exigência as empresas deverão reavaliar seus processos, desenvolver controles eficientes e realizar alterações necessárias afim de evitar futuras atuações fiscais.

Haja vista, tal necessidade e a falta de estrutura de algumas empresas para geração de tais informações, este trabalho tem por finalidade demonstrar os controles internos aplicáveis a gestão de custo, afim de gerar dados confiáveis para cumprimento dessa obrigação acessória.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Conforme o artigo 113 do CTN (Código Tributário Nacional) há dois tipos de obrigação: a principal e acessória. A obrigação principal tem por dever o pagamento do tributo ou multa caso houver, por exemplo, pagamentos dos impostos ICMS, IPI, PIS, COFINS entre outros. Já a obrigação acessória são instrumentos (relatórios, apurações, escriturações, entre outros) exigidos dos contribuintes por força da lei, que servem de apoio para atividade de fiscalização e para arrecadação de tributos.

Isso posto, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, também chamado de Bloco K, é a mais nova obrigação acessória instituída pelo fisco por meio do Ajuste Sinief. nº 18 de 2013. Bloco K é uma versão digital do livro de controle de produção e estoque e tem por objetivo controlar o processo produtivo desde a compra da matéria prima até a elaboração do produto final, bem como, da produção e do estoque em terceiros, visando identificar se as empresas utilizam meios ilícitos em suas operações.

Segundo Fernandes e Gomes (2015) o estoque de uma empresa é o local onde se concentra boa parte da sua estratégia. Dessa forma, o Bloco K além de atender as necessidades do fisco, será uma oportunidade para as contribuintes evoluírem no controle, aperfeiçoamento e acompanhamento dos processos de produção e estoque, visto que, para evitar multas administrativas, as mesmas terão que desenvolver controles eficientes afim de elaborar dados confiáveis.

Fernandes e Gomes (2015) argumentam ainda que o interesse pela as informações que envolvem o estoque são de interesse geral, dos sócios, clientes,

fornecedores, colaboradores, entre outros, porque eles veem o estoque como forma de medir a situação financeira da empresa, com tal característica, a administração tributária observa o fluxo do estoque para assegurar a arrecadação e combater a sonegação.

Destaca-se com isso a relevância de desenvolver procedimentos, métodos e rotinas eficientes, não somente na gestão de estoque e produção, mas também em outras áreas da organização, visto que, esse conjunto de medidas possibilita ao gestor uma tomada de decisão mais segura e confiável, bem como, maior credibilidade ao público estratégico.

No entanto, de acordo com Rocha (2014) a contabilidade de custos não é exercida por grande parte das indústrias e a valorização dos estoques e apuração dos custos acaba sucedendo por meio de arbitragem fiscal.

Essas empresas terão dificuldades em preparar controles necessários para efetivar o atendimento da obrigação acessória em tempo hábil, uma vez que, afim de garantir a confiabilidade das informações que serão transmitidas ao fisco é necessário realizar um mapeamento de todo processo produtivo, bem como, das demais operações envolvidas, e este procedimento demanda recurso, conhecimento e preparação.

Contudo, com o Bloco K os gestores passarão a ter dados mais realistas e com isso mostrará que a falta ou a utilização de controles inadequados podem trazer afluíntivos impactos a organização.

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A implantação do Bloco K significa para empresas novos desafios e ao mesmo tempo uma oportunidade de desenvolver e aperfeiçoar os processos de produção e estoque, visto que, a prática de manter controles dessas áreas não é habitual entre os contribuintes. Desse modo, a maioria das empresas não possuem uma gestão de custos adequada para cumprimento dessa nova legislação.

Segundo Rocha (2014) aplicar o custo contábil nas organizações exige vastas mudanças no aspecto cultural e o apoio dos departamentos envolvidos na geração de dados que impactam no registro dessa informação.

Oliveira (2014) assegura que para evitar erros nos processos é importante prover de uma boa tecnologia, uma equipe multidisciplinar, como também, dispor de uma reavaliação da cultura da empresa.

A partir dessas reflexões, pode-se afirmar que as empresas deverão integrar conceitos e procedimentos de todas as áreas a fim de garantir coerência dos dados gerados pelos mesmos com as informações apresentadas ao Bloco K.

Oliveira (2014) explica ainda que qualquer deslize na prestação de informações relacionadas ao estoque poderá caracterizar sonegação fiscal, por este motivo, é imprescindível analisar as exigências e os impactos que a mesma poderá ocasionar nos processos operacionais, nos controles internos e nos procedimentos fiscais da empresa.

Assim, para que a entrega das informações exigidas pelo fisco por meio do livro digital de Controle de Produção e do Estoque ocorra com sucesso é importante que as empresas possuam controles internos aplicáveis a gestão de custo que engloba desde o mapeamento do processo produtivo, movimentação de estoques próprios e em terceiros até os ajustes de inventário.

Observando essa necessidade de reavaliação e ajustes de processos, bem como, analisando as divisões da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) obrigadas a entrega do Bloco K, destaca-se o ramo de curtimento e preparação do Couro.

De acordo com o Centro das Indústrias de Curtumes do Brasil (2016), as indústrias brasileiras de couros em 2016 apresentaram um superávit de US\$ 2 bilhões na balança comercial de couro do país, este volume de exportações reflete o fortalecimento do setor no cenário nacional e internacional, auferindo relevante representatividade para economia brasileira. Além de registrar crescimento nos resultados, o setor coureiro possui diversas legislações que se associa a obrigação fiscal, bem como, particularidades em seus processos produtivos e administrativos que exigirá mais atenção e controle.

Segundo Gomes (2002) o couro cru ou salgado é comprado à quilo do abatedouro e chega ao curtume onde é tratado e vendido por metro de acordo com sua classificação e cotação nacional ou internacional. Diante disso, Valler (2002) menciona que tal procedimento se tornar custoso para gerenciar, pois é preciso poucos quilos de peles “in natura”<sup>1</sup>, para se obter o máximo de metros em *wet blue*<sup>2</sup>.

O setor coureiro é marcado pela sua capacidade de gerar empregos e devido a isso, outras questões relacionadas ao crescimento econômico nos estados, faz com que

---

<sup>1</sup> **In Natura:** É utilizada para descrever os alimentos de origem vegetal ou animal que são consumidos em seu estado natural. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/In\\_natura](https://pt.wikipedia.org/wiki/In_natura)

<sup>2</sup> **Wet Blue:** É aquele que passou por processo inicial de curtimento para, depois, receber acabamento com outras cores e textura. Disponível em: <http://www.canalrural.com.br/noticias/agricultura>



o ramo de curtimento e preparação do couro seja favorecido com incentivos fiscais. Para Valler (2002), quando o governo tributa o couro *cru* ele impede a saída do mesmo, evitando assim, que o produto primário seja industrializado em outro estado.

Esse conceito beneficia as empresas locais e o estado, uma vez que, traz estabilidade do emprego, aumento na arrecadação de impostos e garante a permanência das indústrias nas regiões. Contudo, para as indústrias que ficam localizadas em regiões que possuem escassez de couro “in natura” para comprar, acabam sendo prejudicados devido a tributação imposta para saída do couro onde a tributação é exigida na saída.

Estas empresas acabam adotando medidas para fugir dos impostos e conseguem couro “in natura” de qualidade. Perante toda essa situação demonstrada é possível perceber a necessidade das indústrias desse ramo em estudar, preparar e manter um controle rígido e completo sobre suas operações, principalmente com a chegada da nova obrigação acessória.

Diante da situação posta, a questão de pesquisa orientativa da presente investigação é a seguinte: Quais controles internos de gestão de custos possibilitam maior eficiência no atendimento ao Bloco K do Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI) nas empresas do ramo de curtimento e preparação do couro?

### 1.3 OBJETIVOS

#### 1.3.1 Objetivo Geral

Propor controles internos aplicáveis a gestão de custo, para atender a legislação que regula a apresentação do controle da produção e estoque, por meio do arquivo digital Bloco K do Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI).

#### 1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos do trabalho são:

- Demonstrar o objetivo do Bloco K do Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI) e a composição dos seus registros;
- Identificar os procedimentos necessários para gerar as informações corretas para escrituração do Bloco K do Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI);
- Mapear o processo de industrialização e estocagem do produto couro;

- Analisar a gestão de custo aplicada nas empresas do ramo de curtimento e preparação do couro;
- Propor controles internos aplicáveis a gestão de custo, estoque e produção visando a adequação e possíveis reestruturações de processos.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

Com base nas informações constantes do Bloco K o fisco poderá aferir com mais propriedade diversos benefícios fiscais outorgados aos contribuintes, sendo assim, estas informações deverão ser apresentadas de forma lógica, uma vez que, qualquer anormalidade poderá trazer transtornos desnecessários as empresas.

Devido à complexidade desse registro, as empresas terão dificuldades na criação dos controles necessários para atender o Bloco K, visto que, a grande maioria das organizações não possuem um controle adequado de sua produção e de seus estoques. Atender essa nova obrigação pode significar mudanças nos processos administrativos e produtivos das empresas.

Ao delimitar o tema, atentou-se a necessidade de optar por um ramo de atividade específico que pudesse apresentar maior complexidade na organização de dados e processos. Analisando o processo produtivo e as operações fiscais que incidem nas empresas do ramo de curtimento e preparação de couro, evidencia-se que esta atividade requer um controle interno e uma gestão de custo eficiente para atendimento ao Bloco K do Sped Fiscal.

Por ser um ramo que possui procedimentos complicados para se administrar, exige-se bastante controle em sua produção e nos seus estoques. É de extrema importância que as empresas desse ramo apresentem informações coerentes ao Bloco K, isso justifica, porque essa atividade trabalha intensamente com incentivos e benefícios fiscais e caso a entrega não seja realizada dentro do que exige a obrigação acessória, essas empresas poderão sofrer penalidades.

Espera-se por meio deste estudo apresentar os controles internos de gestão de custos que contribuam para atendimento as exigências ao Bloco K, bem como para os processos operacionais e procedimentos fiscais das empresas do ramo de curtimento e preparação do couro.

## 2 REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Neste capítulo serão apresentados a instituição da obrigação acessória Bloco K, a conceituação dos controles internos e o processo produtivo do ramo de curtimento e preparação do Couro.

### 2.1 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

Sistema de escrituração digital (SPED), instituída pelo Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, é um instrumento em formato eletrônico que unifica informações da escrituração contábil e fiscal de forma rápida, fácil e sem burocracia. Detalhadamente o Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, conceitua o SPED da seguinte forma:

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Por meio do software disponibilizado pela Receita Federal para todas as empresas, os contribuintes poderão validar e assinar os arquivos de natureza fiscal, contábil, comercial e previdenciário gerados a partir das escriturações, bem como transmitir eletronicamente os seus dados para os órgãos de registros e para as esferas do governo. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2017)

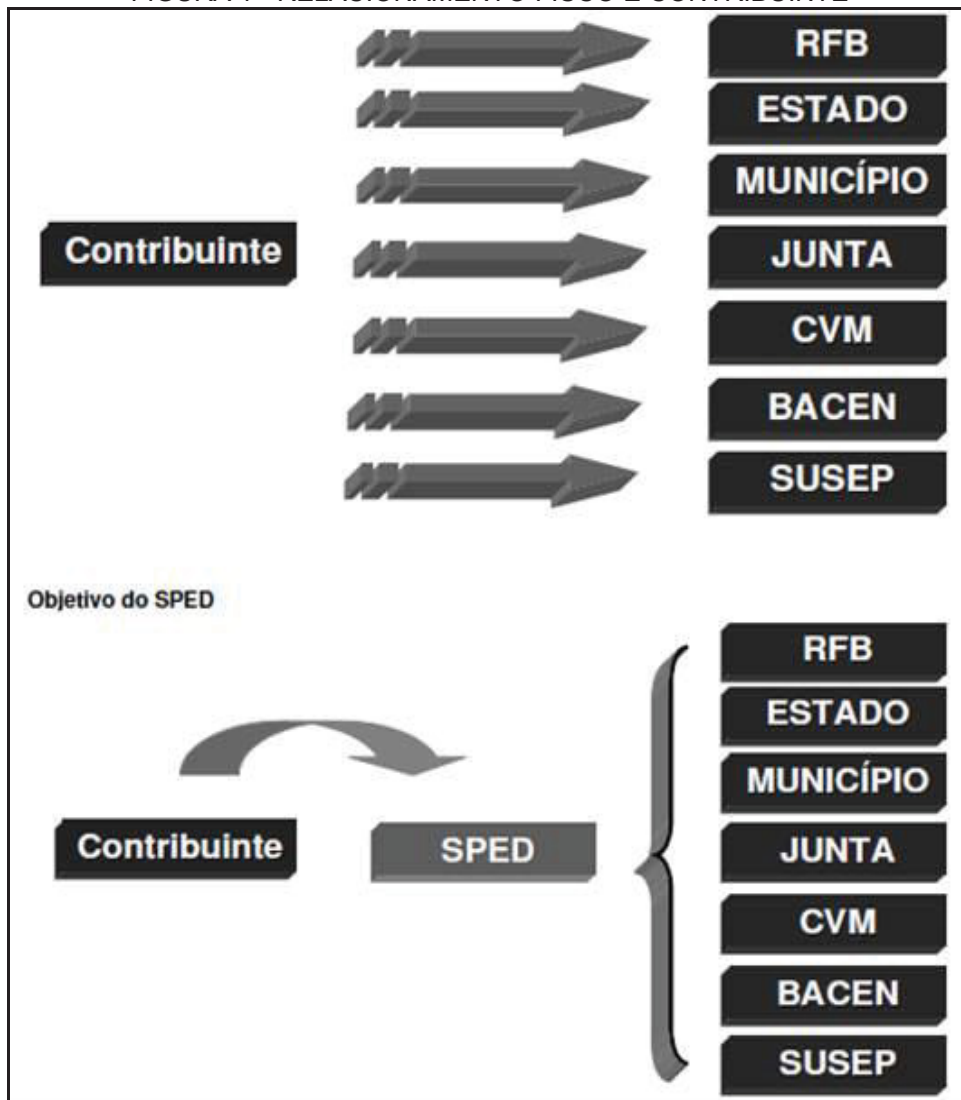
Os principais objetivos do SPED segundo a Receita Federal são:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- **Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Dessa perspectiva, Oliveira (2014) cita que o SPED surgiu com o intuito de minimizar a sonegação e de proporcionar um controle mais eficiente para arrecadação de tributos. Além disso, o envio em formato digital, a partilha de cadastro e a unificação das informações fiscais entre as três esferas

governamentais: federal, estadual e municipal, facilitou o trabalho dos contribuintes e dos órgãos fiscalizadores (FIGURA 1).

FIGURA 1 - RELACIONAMENTO FISCO E CONTRIBUINTE



FONTE: CLETO E OLIVEIRA (2010)

Diante do quadro apresentado Cleto e Oliveira (2010) cita que com a finalização da implementação do projeto, o SPED será responsável pela disseminação das informações entre os órgãos competentes e não mais o contribuinte, ficando incumbido apenas de alimentar o sistema com as informações pertinentes a sua operação.

Para atender aos objetivos propostos, Oliveira (2014) menciona o aprimoramento no sistema de fiscalização além de beneficiar o governo por meio do aumento da arrecadação devido o controle desenvolvido, poderá resultar benefícios

para as empresas que efetuam regularmente o pagamento de impostos, pois em virtude do aumento poderá ocorrer redução da carga tributária.

Tais afirmações vêm ao encontro dos anseios de Madruga (2013), no sentido de mostrar que o surgimento do SPED serviu para melhorar a qualidade da fiscalização e em consequência o combate a concorrência desleal, visto que, proporciona um avanço em transparência nas relações entre fisco e contribuinte.

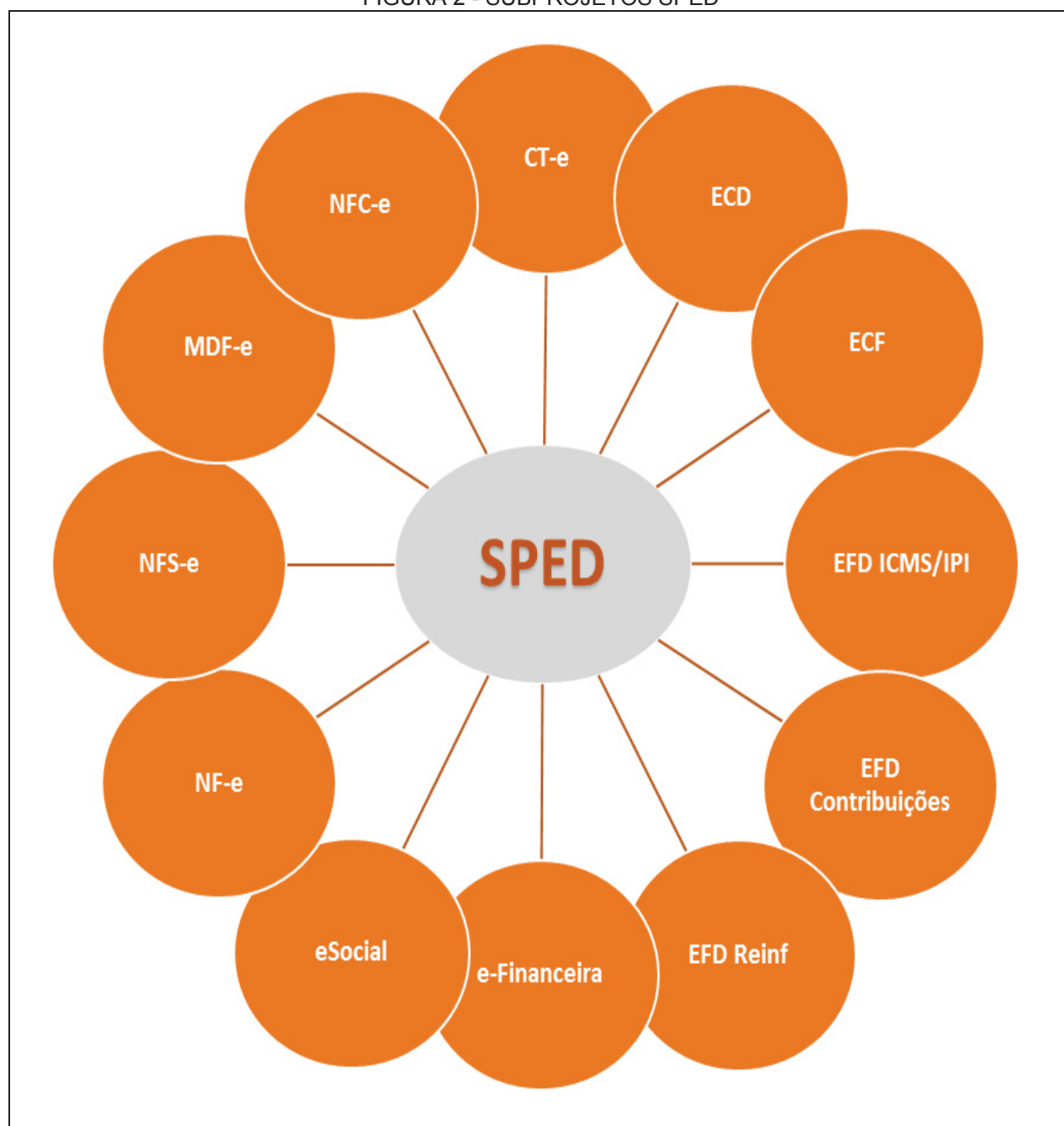
Diante do exposto, apresenta-se os benefícios explanados pelo Receita Federal (2017):

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do "Custo Brasil";
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.

### 2.1.1 Subprojetos do SPED

Segundo a Receita Federal do Brasil, a escrituração digital é composta por subprojetos que integram o universo de atuação do SPED. Diante disso, Oliveira (2014, p. 94) cita que: “O universo de atuação é muito abrangente e contempla praticamente todas as atividades econômicas. “ Conforme ilustrado na figura 2.

FIGURA 2 - SUBPROJETOS SPED



FONTE: O AUTOR (2017)

Os subprojetos surgiram com a necessidade de incorporar as diversas obrigações acessórias existentes, visto que, as mesmas possuem diferentes subjetividades e obrigatoriedades. Contudo, os subprojetos serão interligados de forma digital a fim de promover a entrega de um único documento aos entes federativos, conforme relata Walter e Riberio (2007).

FIGURA 3 - OBRIGAÇÕES A SEREM INCORPORADAS PELO SPED



FONTE: O AUTOR (2017)

Receita Federal do Brasil (RFB) (2016) explica as funcionalidades e quais obrigações acessórias foram incorporadas pelos os subprojetos apresentados na figura 3:

- ✓ **CT-e (Conhecimento de Transporte eletrônico):** Documento fiscal digital, emitido e armazenado eletronicamente, com intuito de documentar prestação de serviço de transporte. Documentos fiscais permutados são: Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8 (CTRC); Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9 (CTAC); Conhecimento Aéreo, modelo 10 (CA); Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11 (CTFC); Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27 (NFTFC) e Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas (NFST).



- ✓ *ECD (Escrituração Contábil Digital)*: Escrituração dos registros contábeis das entidades em formato eletrônico. Transmissão digital dos seguintes livros: Livro Diário e seus auxiliares, se houver; Livro Razão e seus auxiliares, se houver; Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.
- ✓ *ECF (Escrituração Contábil Fiscal)*: Obrigação acessória que associa os dados contábeis e fiscais pertencentes a apuração do IRPJ e CSLL. Substituição da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).
- ✓ *EFD ICMS/IPI (Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI)*: Conjunto de escrituras de documentos fiscais e registros de apurações de impostos. As escrituras pertencentes ao EFD ICMS/IPI retratavam-se anteriormente por meio dos seguintes documentos fiscais: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP); Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE) e Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA).
- ✓ *EFD Contribuições (Escrituração Fiscal Digital Contribuições)*: Escrituração digital da contribuição relacionada ao PIS/PASEP e a COFINS, bem como da contribuição Previdenciária que incide sobre a receita (CPRB) na qual será registrada nesse subprojeto até disponibilização da Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária. Registro de apuração de impostos no que se refere ao regime de lucro real ou presumido, tanto de forma cumulativa quanto não cumulativa. É composto pelo conjunto de documentos e operações que configura a receita auferida, bem como, por geradores de créditos tributários relacionados a não cumulatividade. Substituição dos seguintes documentos fiscais: Declaração que demonstra o cálculo do PIS e COFINS, Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon).



- ✓ *EFD Reinf (Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária)*: Escrituração digital das retenções associadas aos serviços tomados e prestados mediante a cessão de mão de obra ou empreitada, das retenções na fonte (IR, CSLL, COFINS, PIS/PASEP) incidentes sobre pagamentos a pessoas físicas e jurídicas e das demais retenções do contribuinte sem relação trabalhista. Substituição da Declaração de Impostos de Renda Retido na Fonte (DIRF) e do Módulo do EFD Contribuições que apura a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).
- ✓ *e-Financeira (Arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras)*: Conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras. Substituição da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof).
- ✓ *e-Social (Escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas)*: Escrituração digital que unifica a prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas. Permutação das declarações Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP); Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP); Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED); Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e Declaração do Imposto Retido na Fonte (DIRF).
- ✓ *NFS-e (Nota Fiscal de Serviços eletrônica)*: Documento gerado e armazenado eletronicamente para documentar as operações de prestação de serviço. Substituição da Nota Fiscal impressa em formulário e bloco.
- ✓ *MDF-e (Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais)*: Emitido por empresas prestadoras de serviço de transporte para prestações com mais de um conhecimento de transporte ou pelas demais empresas nas operações, cujo transporte seja realizado em veículos próprios, arrendados, ou mediante

contratação de transportador autônomo de cargas, com mais de uma nota fiscal. Substituição do Manifesto de Carga Modelo 25.

- ✓ *NFC-e (Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica)*: Documentar as operações comerciais de venda presencial ou venda para entrega em domicílio a consumidor final (pessoa física ou jurídica) em operação interna e sem geração de crédito de ICMS ao adquirente. Substituição da Nota fiscal de venda a consumidor, modelo 2 e do Cupom fiscal emitido por ECF (Equipamento Emissor de Cupom Fiscal).

Dessa perspectiva, Oliveira (2014, p. 94) menciona que “ Os projetos estão sendo implantados levando-se em consideração cada tipo de empresa, e observando-se o seu enquadramento tributário. ”

Em suma, o projeto SPED juntamente com os seus subprojetos tornará o sistema mais eficiente sendo que a uniformização e o compartilhamento dos dados econômicos-fiscais facilitarão no cruzamento das informações geradas pelos contribuintes permitindo assim identificar de forma célere dos ilícitos tributários.

### 2.1.2 Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI

A Escrituração Fiscal Digital ICMS e IPI é um arquivo eletrônico que substitui os livros de escrituração de documentos fiscais e registros de apuração de impostos referente as operações e prestações praticadas pelo contribuinte em papel. (DUARTE, 2011)

A vigência dessa escrituração em formato digital é deliberada pelo Convênio N° 143, de 2006, e revogada em seguida pelo Ajuste Sinief 2, de 3 de abril de 2009.

De acordo com § 3º do Ajuste Sinief 2/2009:

O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do:

- I - Livro Registro de Entradas;
- II - Livro Registro de Saídas;
- III - Livro Registro de Inventário;
- IV - Livro Registro de Apuração do IPI;
- V - Livro Registro de Apuração do ICMS;
- VI - Documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente;
- VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

E quanto a obrigatoriedade:

A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Duarte (2012) expõe que todas as operações executadas pelo contribuinte são geradas minuciosamente no Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI) e essas informações devem ter congruência em valores e quantidades com os outros dados eletrônicos que o fisco detém das demais pessoas jurídicas pertencentes a rede de negócios da empresa.

De acordo com art. 1 do Ato COTEPE/ICMS 07/16: “Parágrafo único. Deverão ser observadas as orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – versão 2.0.19, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital SPED [...].”

Portanto, as considerações de Duarte (2012) são reforçadas na Seção 1 do Capítulo II do Guia Prático do Sped Fiscal (EFD-ICMS/IPI) quando demonstra como são organizadas as informações na escrituração eletrônica:

“BLOCOS: Entre o registro inicial (registro 0000) e o registro final (9999), o arquivo digital é constituído de blocos, cada qual com um registro de abertura, com registros de dados e com um registro de encerramento, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e de outras informações econômico-fiscais. A apresentação de todos os blocos, [...] é obrigatória, sendo que o registro de abertura do bloco indicará se haverá ou não informação.”

QUADRO 1 - BLOCOS DA EFD ICMS/IPI

<b>Bloco</b>	<b>Descrição</b>
0	Abertura, Identificação e Referências
C	Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP
H	Inventário Físico
K	Controle da Produção e do Estoque
1	Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

FONTE: Guia Prático ICMS/IPI (2016)

Observa-se no quadro 1 a descrição do Controle da Produção e do Estoque, mais conhecido como Bloco K. Como evidenciado, o Bloco K está inserido no

subprojeto do SPED e no próximo capítulo serão explanadas as informações pertinentes a este assunto.

## 2.2 BLOCO K: CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE

### 2.2.1 Sobre o Bloco K

Conforme descrito no Ajuste Sinief nº 18 de 11 de outubro de 2013 e Ato COTEPE ICMS 52, de 2013, o livro registro de controle da produção e do estoque (Bloco K) será incorporado ao Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI).

De acordo com o Guia Prático do Sped Fiscal (EFD/ICMS) da Receita Federal (2016) o Bloco K deverá apresentar mensalmente de forma detalhada a apuração quantitativa da produção e do consumo de insumos, bem como a movimentação completa do estoque, seja ele próprio ou em terceiros.

Segundo Rocha (2014) o Livro Registro de Controle de Produção e dos Estoque no EFD (ICMS-IPI) em formato digital, permitirá ao fisco uma visão ampla do processo produtivo e o detalhamento de movimentação por item, proporcionando um eficiente cruzamento de informações de quantidades apuradas na ferramenta eletrônica com os declarados pelos contribuintes por meio de inventário.

O cruzamento eficiente de informações gerados eletronicamente pela escrituração do controle de produção e estoque, tal como pelos demais blocos do Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI), possibilitará ao Fisco encontrar divergências, que não justificadas poderão caracterizar sonegação fiscal conforme mostra a figura 4.

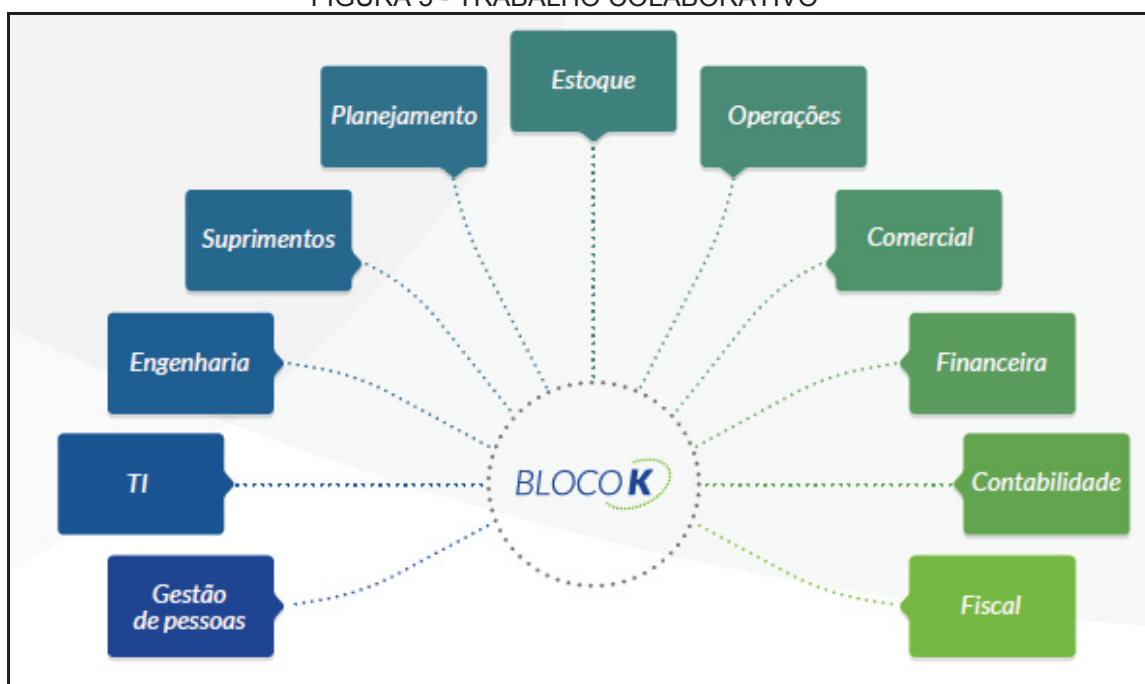
FIGURA 4 - FISCALIZAÇÃO SOBRE O BLOCO K



FONTE: WWW.BECOMEX.COM.BR

Com propósito de evitar tal transtorno, os contribuintes deverão manter um controle rígido sobre suas operações e para que isso aconteça é necessário contar com o comprometimento e envolvimento de todas as áreas afins. (DUARTE, 2015) A figura 5 demonstra os departamentos que necessitam realizar um trabalho em conjunto de modo a atingir a eficiência na geração de informações que serão prestadas ao fisco.

FIGURA 5 - TRABALHO COLABORATIVO



FONTE: [www.becomex.com.br](http://www.becomex.com.br)

Os serviços de contabilidade terceirizado, contratos para realização da entrega do Bloco K, dependem das informações geradas pela administração das empresas contratantes, que devem, de maneira ágil e confiável, repassar todas as informações necessárias afim de que a entrega seja realizada com sucesso. (DUARTE, 2015)

Se não houver união de objetivos e metas entre os envolvidos, dificilmente as empresas conseguirão êxito nesse processo de escrituração do controle da produção e do estoque.

### 2.2.2 Obrigatoriedade de Apresentar Informações do Bloco K

São obrigados a entrega do Bloco K todos os contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestações de Serviço de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e/ou Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) assim como os estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação fiscal e pelos atacadistas, podendo ser exigido de outros setores se esse for necessário ao Fisco.

Após várias alterações ocorridas em relação a data de atendimento a exigência do Bloco K, determinou-se por meio do Ajuste SINIEF nº 25, de 9 de dezembro de 2016 o novo calendário de entrega com as devidas prorrogações e observações a serem seguidas.

O quadro 2, mostra como ficou definido a entrega da escrituração do controle da produção e do estoque.

QUADRO 2 - CRONOGRAMA DE ENTREGA BLOCO K

PERIODO	RESTRIÇÃO ESCRITURAÇÃO	CNAE
<b>Inciso I – do Art. 7º do Ajuste Sinief 02/2009</b>		
<b>ESTABELECIMENTO INDUSTRIAIS FATURAMENTO IGUAL OU SUPERIOR R\$ 300.000.000,00</b>		
1º janeiro 2017	SOMENTE ESCRITURAÇÃO DOS REGISTROS K200 E K280	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 10 A 32</b>
1º janeiro 2019	ESCRITURAÇÃO COMPLETA	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 11 E 12</b> <b>GRUPOS 291, 292 E 293</b>
1º janeiro 2020	ESCRITURAÇÃO COMPLETA	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 27 E 30</b>
1º janeiro 2021	ESCRITURAÇÃO COMPLETA	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 23</b> <b>GRUPOS 294 E 295</b>
1º janeiro 2022	ESCRITURAÇÃO COMPLETA	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 10, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 28, 31 e 32</b>
<b>Inciso II – do Art. 7º do Ajuste Sinief 02/2009</b>		
<b>ESTABELECIMENTO INDUSTRIAIS FATURAMENTO IGUAL OU SUPERIOR R\$ 78.000.000,00</b>		
1º janeiro 2018	SOMENTE ESCRITURAÇÃO DOS REGISTROS K200 E K280	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 10 A 32</b>
<b>Inciso III do Art. 7º do Ajuste Sinief 02/2009</b>		
<b>INDUSTRIAS, EQUIPARADOS A INDUSTRIA E ATACADISTAS</b>		
1º janeiro 2019	SOMENTE ESCRITURAÇÃO DOS REGISTROS K200 E K280	PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS CLASSIFICADOS: <b>DIVISÕES 10 A 32</b> PARA ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS: <b>GRUPOS: 462 E 469</b>

FONTE: O AUTOR (2017)

Inicialmente serão entregues apenas os registros K200 (Estoque Escriturado) e K280 (Correção de Apontamento – Estoque Escriturado), sendo assim, será necessário manter o Livro de Controle de Produção e Estoque modelo 3 impresso até que a escrituração completa seja efetivada. (CLAUSULA SEGUNDA § 10 DO AJUSTE SINIEF N° 25 02/2009).

### 2.2.3 Estrutura do Bloco K

Em termos do art. 262 do RICMS/PR e conforme estabelecido pelo Ato Cotepe ICMS N° 009, de 18 de abril de 2008 à escrituração dos documentos fiscais correspondentes as entradas e saídas, tal como as documentações de uso interno do estabelecimento que contenham informações relacionadas a produção e as movimentações de estoque são organizadas em registros dentro do Bloco K no Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI), no qual devem estar ordenados no arquivo de forma sequencial e ascendente, respeitando a hierarquia dos níveis. Devendo ainda, atentar-se aos registros que possuem a informação de obrigatoriedade.

QUADRO 3 - ARQUIVO DE REGISTROS BLOCO K

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do bloco (Todos os contribuintes)
K	Abertura do Bloco K	K001	1	1	O
K	Período de Apuração do ICMS/IPI	K100	2	V	OC
K	Estoque Escriturado	K200	3	1:N	OC
K	Desmontagem de mercadorias - Item de Origem	K210	3	1:N	OC
K	Desmontagem de mercadorias - Item de Destino	K215	4	1:N	OC
K	Outras Movimentações Internas entre Mercadorias	K220	3	1:N	OC
K	Itens Produzidos	K230	3	1:N	OC
K	Insumos Consumidos	K235	4	1:N	OC
K	Industrialização Efetuada por Terceiros - Itens Produzidos	K250	3	1:N	OC
K	Industrialização em Terceiros - Insumos Consumidos	K255	4	1:N	OC
K	Reprocessamento/Reparo de Produto/Insumo	K260	3	1:N	OC
K	Reprocessamento/Reparo - Mercadorias Consumidas e/ou Retornadas	K265	4	1:N	OC
K	Correção de Apontamento dos Registros K210, K220, K230, K250 e K260	K270	3	1:N	OC
K	Correção de Apontamento e Retorno de Insumos dos Registros K215, K220, K235, K255 e K265	K275	4	1:N	OC
K	Correção de Apontamento - Estoque Escriturado	K280	3	1:N	OC
K	Encerramento do Bloco K	K990	1	1	O

FONTE: ATO COTEPE/ICMS N° 007/2016 (DOU de 16.05.2016)



Apresenta-se no quadro 3 cada registro que compõe o Bloco K e suas respectivas observações para preenchimento. Abaixo alguns pontos importantes para entendimento dos registros:

- Coluna Nível: indica o grau hierárquico do registro;
- Coluna Ocorrência: indica o número de vezes que o registro aparecerá no Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI);
- Ocorrência 1: o registro deverá só uma vez no arquivo;
- Ocorrência V: pode haver vários registros por arquivo;
- Ocorrência 1:N: significa que pode haver vários registros filhos para um registro pai;
- Obrigatoriedade “O”: o registro é sempre obrigatório;
- Obrigatoriedade “OC”: o registro é obrigatório de houver os dados em outros registros dependentes.

De acordo com Garcia (2014) o bloco 0 do EFD (ICMS-IPI) trata-se de informações iniciais de cadastro que servem de apoio para alimentar os demais registros da obrigação. O Controle de Produção e Estoque, sendo parte dessa obrigação, também está associado ao bloco 0, pois alguns de seus registros possuem ligação com as informações geradas no Bloco K, são eles:

- 0190 – Identificação das Unidades de Medida;
- 0200 – Tabela de Identificação do Item (Produto e Serviços);
- 0205 – Alteração do Item;
- 0210 – Consumo Específico Padronizado;
- 0220 – Fatores de Conversão de Unidades.

As informações constantes nesses registros são essenciais para efetivação do Bloco K porque constam todas as especificações técnicas dos produtos.

É possível observar que os registros findos do Bloco K foram divididos em quatro grupos, sendo eles:

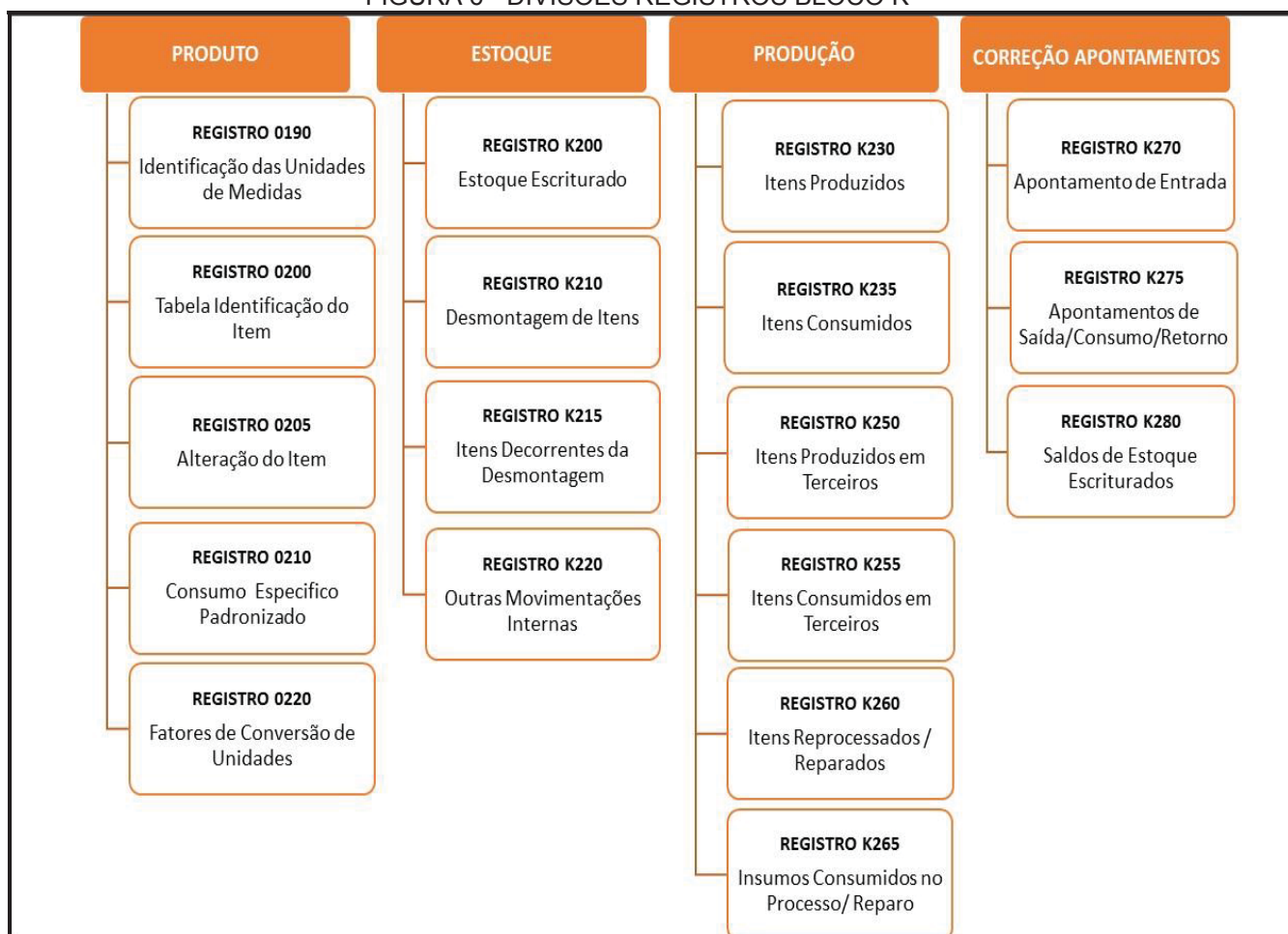
- ✓ Produtos: Envolve a identificação e a composição técnica dos mesmos;



- ✓ Estoque: Abrange o controle de saldos de estoque, desmontagem de itens tal como itens decorrentes da desmontagem e reclassificação de registros entre mercadorias, produtos e materiais;
- ✓ Produção: Envolve a quantidade consumida de insumos, quantidade produzida em industrialização própria, quantidade produzida em terceiros, quantidade de materiais consumidos na produção de terceiros, perdas no processo produtivo, semiacabados e produtos acabados;
- ✓ Correções de Apontamentos: Engloba reparações de apontamentos de produção e estoque de períodos anteriores.

A figura 6 ilustra essa divisão dos registros em grupos.

FIGURA 6 - DIVISÕES REGISTROS BLOCO K



FONTE: Adaptado de WWW.WK.COM.BR

#### 2.2.4 Características dos Registros Associados ao Bloco K

Apresentar-se-á neste item os registros pertencentes a outros blocos que influenciam nas informações do Bloco K conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – versão 2.0.20. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

##### 2.2.4.1 Registro 0190 – Identificação das Unidades de Medida

Neste registro deve-se informar as unidades de medidas utilizadas no arquivo digital conforme os produtos industrializados ou comercializados pela empresa. Não é permitido informar dois ou mais registros contendo o mesmo código de unidade de medida. No entanto, o sistema permiti utilizar código alfanumérico, ou seja, o código poderá combinar letras do alfabeto e números, então, é possível a inclusão de dois ou mais código com a mesma unidade de medida desde que sejam distinguidos no registro por um número ou letra. O código e a descrição da unidade de medida não podem apresentar o mesmo conteúdo. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

##### 2.2.4.2 Registro 0200 – Tabela Identificação do Item

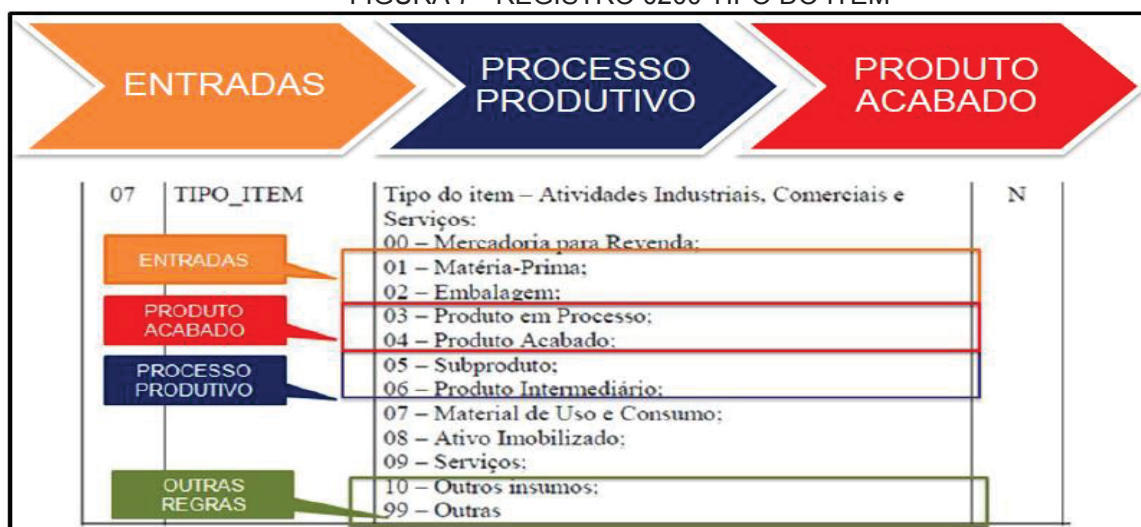
Segundo a Receita Federal do Brasil (2016) objetivo desse registro é informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens relativos a transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos. Alterações somente são permitidas se não descaracterizar o produto, desse modo, modificações na descrição do item devem constar no registro 0205. O código do produto deverá ser o mesmo na emissão de documentos fiscais, na entrada de mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco, atentando-se para os seguintes fatos:

- ✓ O código não poderá ser duplicado, caso os produtos sofram alterações em suas características básicas deverão ser identificados com novo código;
- ✓ Não é permitida reutilização de códigos;
- ✓ O código do produto a ser informado no inventario deverá ser aquele utilizado no mês do inventariado;

- ✓ Não são permitidas especificações genéricas, somente quando se tratar de: aquisição de materiais de uso/consumo que não gerem créditos tributários, aquisição de bens para o ativo imobilizado e atividades econômicas de fornecimento de energia elétrica, água canalizada, gás canalizado e de prestação de comunicação e telecomunicação, devendo utilizar registros consolidados por classe de consumos para representar suas saídas e prestações.

Dentre as informações exigidas, deve-se atentar a unidade de medida, que neste registro corresponde ao item de inventariado. Na classificação inicial do produto deve-se observar os conceitos aplicados para cada tipo de item, são eles: mercadoria para revenda, matéria-prima, embalagem, produto em processo, produto acabado, subproduto, produto intermediário, material de uso e consumo, ativo imobilizado, serviços, outros insumos e outras. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016) (FIGURA 7)

FIGURA 7 - REGISTRO 0200 TIPO DO ITEM



FONTE: WWW.QUIRIUS.COM.BR

A NCM também é um ponto importante de atenção sendo obrigatório sua identificação a empresas: industriais ou equiparadas, que possuam itens importados e exportados, ou ainda, no caso de itens que tenham substituição tributária de ICMS. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

#### 2.2.4.3 Registro 0210 – Consumo Específico Padronizado

Conforme Receita Federal do Brasil (2016) o Consumo Especifico Padronizado representa os “ingredientes” utilizados para fabricação do produto resultante. Neste tópico apresenta-se a ficha técnica no qual são listados os materiais utilizados para compor o produto final. Apesar do registro 0210 não fazer parte do Bloco K, é essencial o seu preenchimento para o demais registros e cruzamentos de dados que serão realizados no Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI).

Este registro será efetivado somente se existir produção e/ou consumo nos registros K230 / K235 e K250 / K255 tal como se houver informação de produto em processo ou produto acabado no registro 0200. Empresas atacadistas não estão obrigados a apresentação desse registro. De modo a evitar impasses com o Fisco, é primordial a definição precisa das perdas normais, dos materiais utilizados e suas quantidades. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Lembrando que a unidade de medida deverá ser a de controle de estoque que consta no registro 0200. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Da mesma maneira é importante frisar que cada produto cadastrado no registro 0200 associará apenas a um registro 0210, ou seja, se houver duas fichas técnicas para o mesmo produto será necessário realizar uma movimentação interna no registro K220. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Com relação a perda ou quebra normal o percentual a ser considerado refere-se a parte de insumo que não se transformou em produto final, isto é, deve-se considerar como perda ou quebra as situações que estejam relacionadas ao processo produtivo e não a fatos externos como: inundações, perecimento, deterioração, entre outros. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

#### 2.2.4.4 Registro 0220 – Fatores de Conversão de Unidades

Este registro tem por objetivo informar os fatores de conversão entre a unidade indicada nos itens descritos no registro 0200 – Tabela de Identificação do Item e as unidades dos documentos fiscais ou nos registros do controle da produção e do estoque (Bloco K). Em tese, para que haja a conversão para unidade de estoque é necessário indicar neste registro o fator utilizado para transformar a unidade comercial em unidade adotada no inventário. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

O fator de conversão de acordo com a Receita Federal do Brasil (2016) deve ser informado em casos de:

- ✓ Documentos de emissão própria com unidade de medida comercial diferente da unidade do inventário;
- ✓ Movimentação interna quando a medida da mercadoria destino for diferente da unidade de medida de origem;
- ✓ Recebimento de mercadorias em que a unidade adquirida for diferente da unidade de inventário.

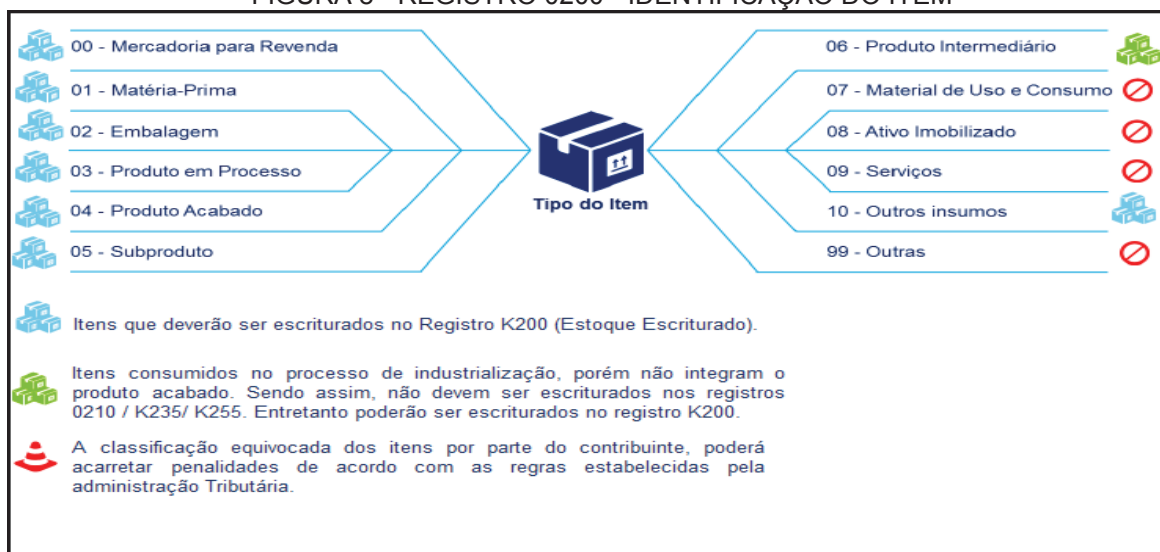
### 2.2.5 Características dos Registros do Bloco K

A seguir, serão apresentadas as definições e explicações dos registros do Bloco K de acordo com Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – versão 2.0.20, sem observar as exigências fiscais previstas nas legislações de cada estado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

#### 2.2.5.1 Registro K200 – Estoque Escriturado

A Receita Federal do Brasil (2016) explica que a finalidade desse registro é apresentar a quantidade existente de produto no último dia do mês, por tipos de estoque conforme ilustra a figura 8.

FIGURA 8 - REGISTRO 0200 - IDENTIFICAÇÃO DO ITEM



FONTE: [www.abat.adv.br](http://www.abat.adv.br)

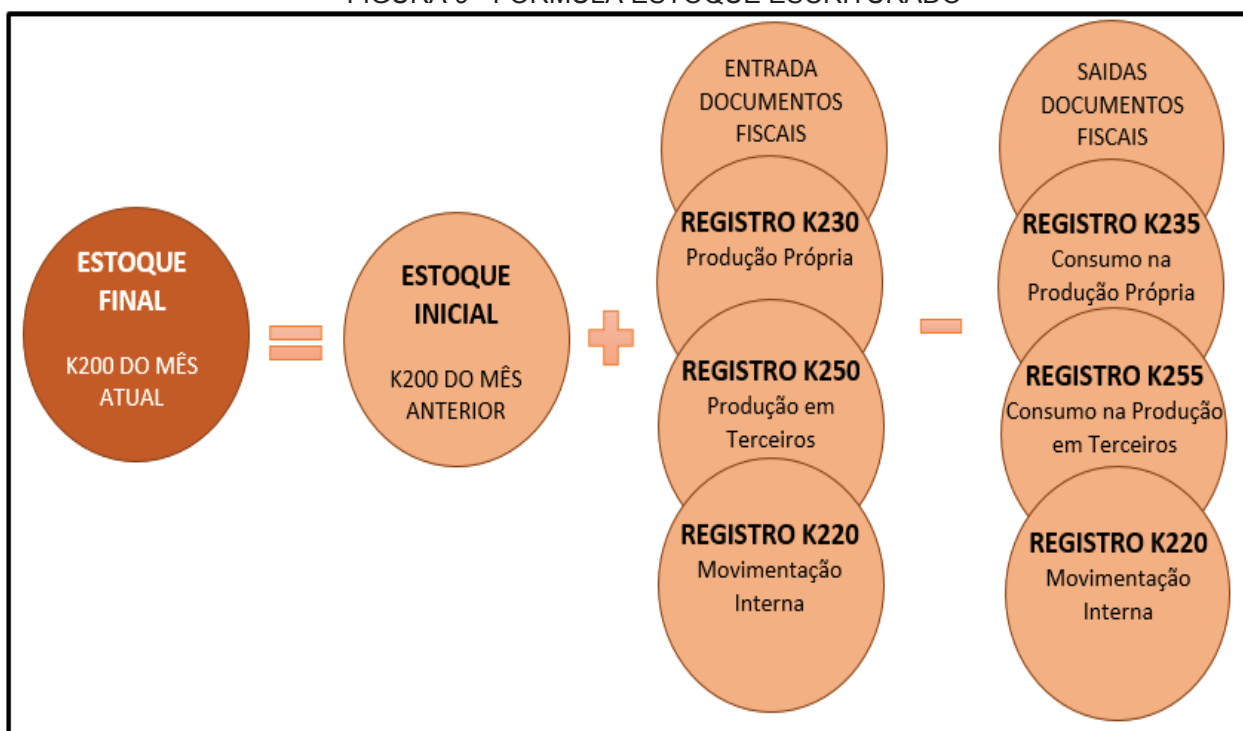
Da mesma forma deverá informar separadamente a quantidade de estoque de propriedade da empresa em seu poder, de propriedade de terceiros em posse da empresa e de domínio da empresa em poder de terceiros. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Ressaltando que a unidade de medida a ser utilizada neste registro deverá ser obrigatoriamente a informada no campo de unidade de inventario do registro 0200.

Os estabelecimentos equiparados a industriais e atacadistas segundo a Receita Federal do Brasil (2016) devem informar o estoque escriturado K200 e caso ocorra movimentações internas o K220.

A figura 9 apresenta a fórmula que resulta no estoque em questão.

FIGURA 9 - FÓRMULA ESTOQUE ESCRITURADO



FONTE: O AUTOR (2017)

#### 2.2.5.2 Registro K210 – Desmontagem de Itens

Segundo a Receita Federal do Brasil (2016) escritura-se neste registro a saída de mercadoria do estoque para sua desmontagem, isto é, o desmembramento de partes e peças de um produto montado resultará no surgimento de novas outros

componentes a serem utilizados nos processos produtivos futuros. Poderão passar pelo processo de desmontagem as mercadorias de tipos:

- ✓ 00 – Mercadoria para revenda;
- ✓ 01 – Matéria-Prima;
- ✓ 02 – Embalagem;
- ✓ 03 – Produtos em Processo;
- ✓ 04 – Produto Acabado;
- ✓ 05 – Subproduto
- ✓ 10 – Outros Insumos

O processo de desmontagem não caracteriza um processo de industrialização, visto que, a operação realizada não modifica e nem resulta em um novo produto, essa operação apenas desagrega o produto acabado para utilizar os componentes nos processos de industrialização posteriores que originará novos produtos. Em tal caso, deve-se por meio da movimentação interna escriturar a saída do estoque de produto acabado e também a entrada no estoque das partes desmontadas. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A unidade de medida deverá ser a de controle de estoque que consta no registro 0200.

#### 2.2.5.3 Registro K215 – Itens Decorrentes da Desmontagem

O retorno ao estoque das partes e peças desmembradas do produto pronto a Receita Federal do Brasil (2016) orienta escriturar neste registro, independentemente de haver ordem de serviço para realização do processo de desmontagem. Os componentes desmembrados poderão ser classificados em produtos de tipo:

- ✓ 00 – Mercadoria para revenda;
- ✓ 01 – Matéria-Prima;
- ✓ 02 – Embalagem;
- ✓ 03 – Produtos em Processo;
- ✓ 04 – Produto Acabado;
- ✓ 05 – Subproduto



## ✓ 10 – Outros Insumos

A obrigatoriedade desse registro ocorrerá quando ocorrer o preenchimento do registro-pai K210 e se não houver ordem de serviço para controle da desmontagem. Assim, a escrituração do registro K210 e K215 deverá ocorrer dentro do período de apuração do Registro K100. Apesar disso, ao controlar o processo de desmontagem por ordem de serviço, este registro deverá ser escriturado e mantido até o encerramento da mesma, que poderá ocorrer em outro período de apuração. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

### 2.2.5.4 Registro K220 – Outras Movimentações Internas

Deve-se informar neste registro as movimentações internas que não correspondem as movimentações já informadas nos registros: K230 – Itens Produzidos, K235 – Insumos Consumidos, K250 – Itens Produzidos em Terceiros e K255 – Itens Consumidos em Terceiros. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Abaixo destaca-se as principais situações que podem ocorrer o preenchimento do mesmo:

- ✓ Quando a mercadoria for reclassificada para outro tipo de estoque;
- ✓ Mediante troca de código de produto devida a solicitação intrínseca do cliente;
- ✓ Produto rejeitado pelo setor de qualidade que obtiver alteração no seu código.

Da mesma forma que ocorre no registro K200, a unidade de medida deve ser a mesma informada no campo de unidade de inventario do registro 0200.

### 2.2.5.5 Registro K230 – Itens Produzidos

Informa-se neste registro o produto que estiver finalizado para ser consumido em outra fase de produção (produto em processo) e o produto quando estiver pronto para ser comercializado (produto acabado), inclusive daquele industrializado para terceiro por encomenda. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)



Devem ser apontadas nesse registro segundo a Receita Federal do Brasil (2016):

- ✓ As Ordem de Produção (OP) iniciadas e concluídas no período de apuração (K100);
- ✓ As OP iniciadas e não concluídas no período de apuração (OP em que a produção ficou em elaboração), em que haja informação de produção e/ou consumo de insumos (K235);
- ✓ As OP iniciadas em período anterior e concluídas no período de apuração;
- ✓ As OP iniciadas em período anterior e não concluídas no período de apuração, em que haja informação de produção e/ou consumo de insumos (K235).

Se houver consumo de componente e/ou insumo no registro filho K235 e a produção acabada apresentar quantidade igual a zero, significa que existem produtos em elaboração e nestes casos deve-se deixar a data de conclusão da ordem de produção (OP) em branco e assim sucessivamente durante o fechamento dos períodos até que a mesma seja concluída e aja apontamento de quantidade produzida e/ou quantidade consumida de insumo (k235). (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

No entanto, essa forma de escrituração ocorrerá quando o controle de produção utilizada pela empresa for a de ordem de produção, caso a empresa opte por produção contínua, a mesma deverá escriturar por período de produção, isto é, informará a produção total do período no registro K230 e o respectivo consumo dos componentes/insumos no registro K235. Portanto, os campos relacionados a ordem de produção deverão ficar em branco e a quantidade consumida escriturada no K235 deverá ser similar com a quantidade produzida escriturada no K230. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A unidade de medida a ser utilizada neste registro é a mesma informada no campo de unidade de inventário do registro 0200.

#### 2.2.5.6 Registro K235 – Itens Consumidos

A Receita Federal do Brasil (2016) informa que neste registro deve-se indicar a quantidade de insumos/componentes consumidos na produção do produto resultante informado no registro K230 – Itens Produzidos.

Referente a industrialização de terceiros por encomenda a empresa informante deverá advertir tanto os insumos recebidos do encomendante quanto os insumos próprios utilizados para fabricação do produto. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A obrigação desse de acordo com a Receita Federal do Brasil (2016) registro ocorre quando:

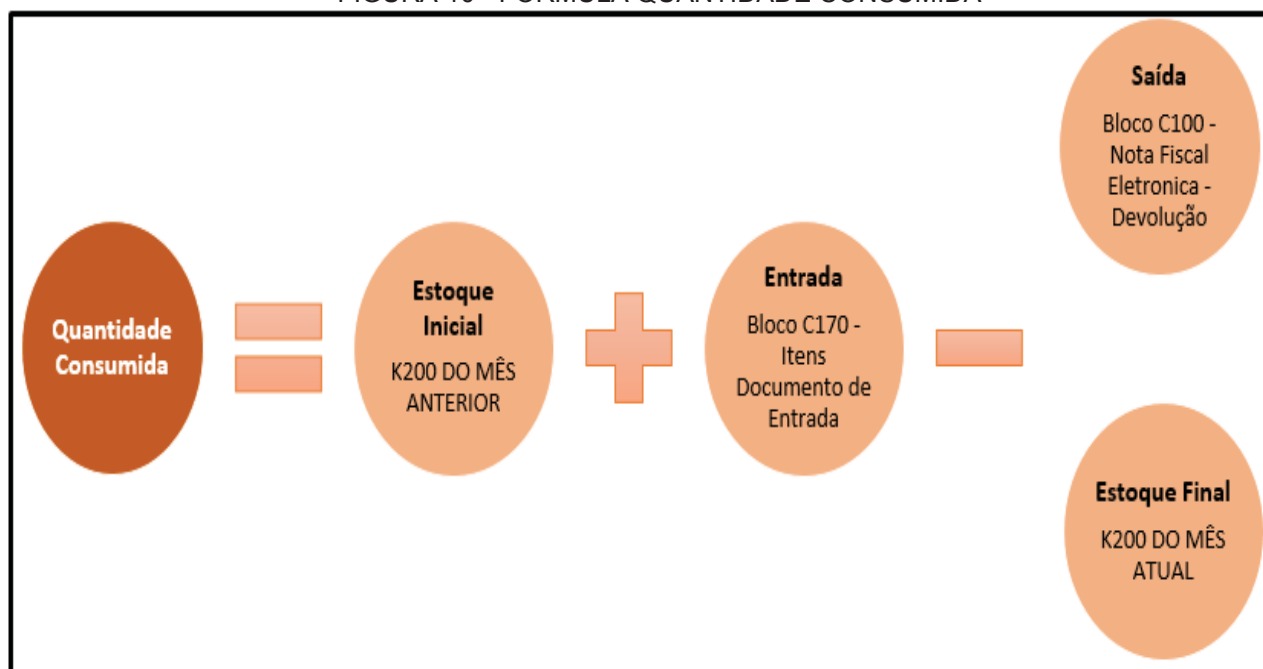
- ✓ Existir o registro pai K230;
- ✓ Informação da quantidade produzida (K230) for por período de apuração (K100); ou
- ✓ A ordem de produção (K230) se iniciar e concluir no período de apuração (K100); ou
- ✓ A ordem de produção (K230) se iniciar no período de apuração (K100) e não for concluída no mesmo período.

Assim como nos demais registros citados anteriormente, a unidade de medida deverá ser a mesma informada no campo de unidade de inventario do registro 0200.

Deve-se observar alguns quesitos segundo a Receita Federal do Brasil (2016) para validação desse registro, são eles:

- ✓ O código do item componente/insumo deverá existir no Registro 0200;
- ✓ O código do item componente/insumo deve ser diferente do código do produto resultante;
- ✓ O tipo do componente/insumo podendo ser: matéria prima, embalagem, produtos em processo, produto acabado, subproduto ou outros insumos. A quantidade de produto em processo não é escriturada, visto que, para identificar a quantidade consumida o Fisco aplicará a seguinte fórmula da figura 10:

FIGURA 10 - FÓRMULA QUANTIDADE CONSUMIDA



FONTE: O AUTOR (2017)

Caso aja o consumo de insumo/componente substituto o código de insumo substituído deve existir no registro 0210 para o mesmo produto resultante K230/0200.

#### 2.2.5.7 Registro K250 – Itens Produzidos em Terceiros

Somente será informado neste registro os produtos que foram industrializados por terceiros por encomenda e sua quantidade. A unidade de medida a ser considerada neste registro e a mesma informada no campo de unidade de inventario do registro 0200. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Deverá escriturar na quantidade produzida a quantia recebida do industrializador tal como a variação de estoque ocorrida em terceiro. Para esse preenchimento é importante consultar a legislação estadual do informante, uma vez que, cada estado prevê situações específicas. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

#### 2.2.5.8 Registro K255 – Itens Consumidos em Terceiros

Deve-se escriturar neste registro as quantidades consumidas de insumos/componentes que foram remetidos à terceiros para industrialização do produto final informado no registro K250. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Atentar-se aos casos do estado de São Paulo (SP) que deve considerar os insumos remetidos ao industrializador e os adquiridos por ele para consumo no processo produtivo. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A quantidade insumo deve refletir a quantidade consumida para se ter a produção acabada informada no registro K250. Nos casos de produção contínua, é permitido o critério de rateio para apontamento de insumos, visto que, não há permissão de apontamento direto ao produto, no entanto, esse procedimento é limitado ao total consumido no período. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

#### 2.2.5.9 Registro K260 – Reprocessamento / Reparo de Produto/ Insumo

A Receita Federal do Brasil (2016) explana que a função desse registro é informar o produto que passará pelo reprocesso ou reparo.

De fato, trata-se de produtos que não atendam os padrões de qualidade e especificações dos clientes bem como produtos que apresentam defeitos durante o período de garantia e que por este motivo necessitam ser retrabalhados. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Nos casos de produção contínua, em que a informação é por período de apuração (K100), o preenchimento somente será realizado se ocorrer dentro do período de apuração: a saída do produto para reprocesso, o consumo de mercadorias necessárias para reprocessamento e o retorno do produto/insumo ao estoque. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

O produto irregular que passar por reprocesso sem alteração no seu código deverá ser escriturado neste registro, caso contrário, o produto não está dentro das especificações do controle de qualidade e o seu código será modificado, o mesmo deverá ser demonstrado no registro K230. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Neste registro também deverá utilizar a unidade de medida informada no campo de unidade de inventário do registro 0200.

#### 2.2.5.10 Registro K265 – Reprocessamento/ Reparo – Mercadorias Consumidas e/ou Retornadas

Deve ser escriturado nesse registro a quantidade de insumos consumidos para reparar ou reprocessar produtos tal como o retorno ao estoque de refugos não utilizados no retrabalho. Nos casos em que a legislação da unidade federativa atribui a saída simbólica dos produtos utilizados no reparo não é necessário o preenchimento desse registro, uma vez que, a baixa dos insumos já está sendo justificado por meio do documento fiscal. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A unidade de medida a ser informada no registro é a mesma informada no campo de unidade de inventario do registro 0200.

#### 2.2.5.11 Registro K270 – Correção Apontamento de Entrada

É possível informar neste registro as correções de apontamentos de dados transmitidos ao Fisco no período anterior. Deve-se preencher apenas correções referentes aos registros-pai K210, K220, K230, K250. Para correção é fundamental informar o tipo de registro e o período de apuração a ser retificado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

É imprescindível que este registro ocorra entre o levantamento de 2 inventários, isto é, poderá ser corrigido até a data que será informado no campo 2 do registro H005 do Bloco H Inventário Físico, devendo este ser apresentado até o segundo mês subsequente a data da realização da contagem. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Assim, se ocorrer alguma correção de consumo no registro K275 (Correção de Apontamento e Retorno de Insumo), que influencie a quantidade de item fabricado, o registro K270 também deverá apontar a quantidade corrigida, desde que a ordem de produção não tenha sido encerrada no período de apuração anterior a correção. Caso o acerto ocorrido no registro filho K275 não altere a quantidade acabada, deve-se informar quantidade zero. Em suma, esse registro não será escriturado quando: a correção no K275 impactar nas quantidades fabricadas e nas situações em que a ordem de produção estiver a permanecer vigente no período da correção. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A unidade de medida a ser informada no registro é a mesma informada no campo de unidade de inventario do registro 0200.

#### 2.2.5.12 Registro K275 – Correção de Apontamento e Retorno de Insumos

Igualmente ao registro K270, o registro K275 tem por objetivo escriturar as correções de apontamentos de período de apuração anterior referente aos registros filho K215, K220, K235, K255 e K265. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Da mesma forma como no registro K270 é imprescindível que este registro ocorra entre o levantamento de 2 inventários, isto é, poderá ser corrigido até a data que será informado no campo 2 do registro H005 do Bloco H Inventário Físico, devendo este ser apresentado até o segundo mês subsequente a data da realização da contagem. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

É possível também escriturar neste registro as substituições e retornos de insumos/ componentes já baixados no estoque por consumo efetivo em período de apuração de exercício anterior, contanto que, a ordem de produção vinculada não esteja encerrada no próprio exercício de abertura. Desse modo, caso a requisição tenha ocorrido a quantidade total informada no registro 0210 e ao encerrar a ordem de produção verificou-se que o produto não foi consumido integralmente, o retorno do material remanescente ao estoque será escriturado nesse registro. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Corrige-se também neste registro os casos em que não houve apontamento de consumo no período de material que foi substituído, isto é, utilizou-se insumo ou componente diferente do informado no registro 0210 e não foi incluso o consumo no K235. Essa correção é válida somente se houver correção de apontamento do itens produtivos e insumos próprios e terceiro no registro K270.

Se o apontamento de correção no registro-pai (K270) estiver vinculado ao registro K220 (origem 5 do registro K270), o preenchimento desse registro será obrigatório para identificar o item de destino, independente se houver ou não correção de quantidades. No entanto, se a correção ocorrer apenas no registro-pai este registro não deverá ser escriturado. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A unidade de medida a ser informada no registro é a mesma informada no campo de unidade de inventario do registro 0200.

#### 2.2.5.13 Registro K280 – Correção Apontamento – Estoque Escriturado

Neste registro será escriturado as correções de apontamentos de período de apuração anterior relativos ao registro K200. As correções poderão ser escrituradas neste registro quando souber exatamente o período e a origem em que ocorreu as eventuais diferenças nos saldos escriturados. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

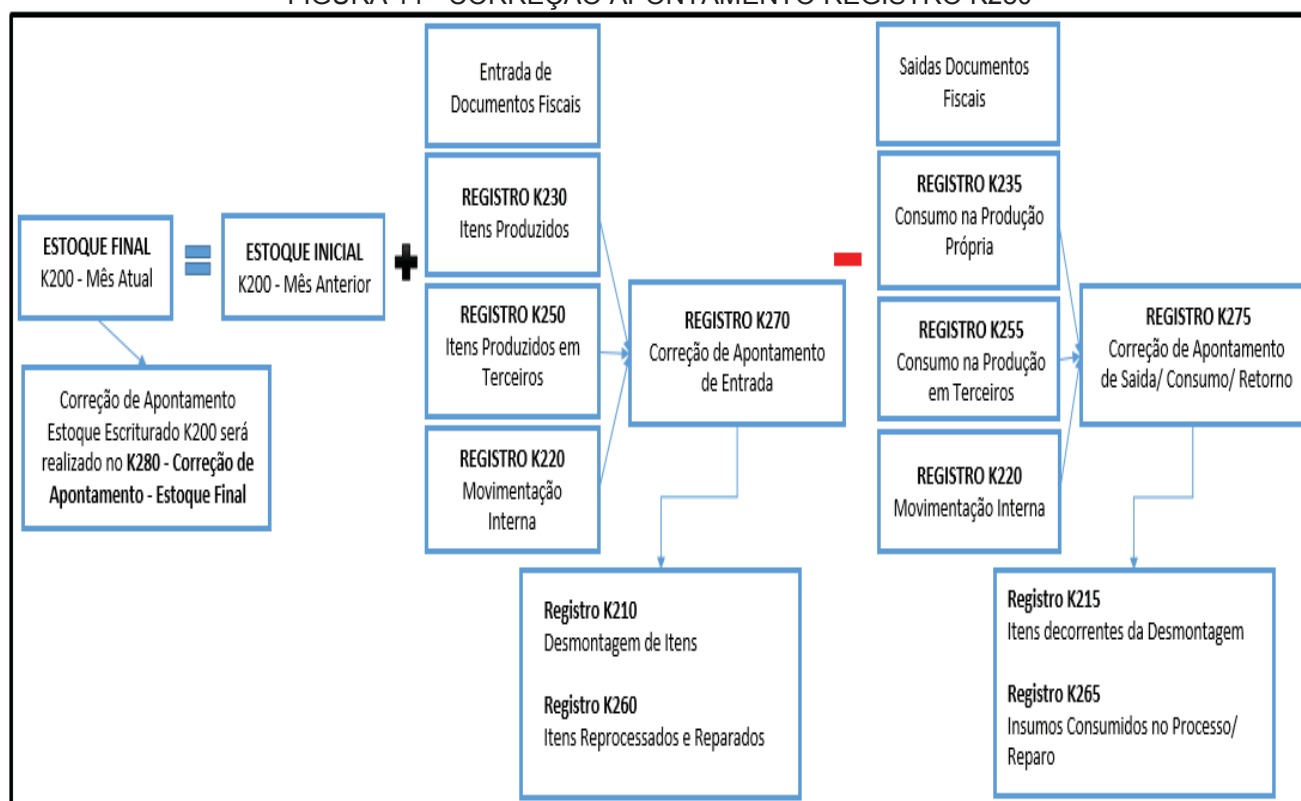
Assim como nos registros K270 e K275 é imprescindível que este registro ocorra entre o levantamento de 2 inventários, isto é, poderá ser corrigido até a data que será informado no campo 2 do registro H005 do Bloco H Inventário Físico, devendo este ser apresentado até o segundo mês subsequente a data da realização da contagem. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

Tanto o registro K280 quanto os registros K270 e K275 que se referem a correção de apontamento de estoque escriturado, foram desenvolvidos com o intuito de evitar a necessidade de retificações de Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI) de períodos anteriores. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

A correção de estoque escriturado em um determinado período de apuração impactará no saldo fiscal. Assim, será necessário ajustar também os períodos posteriores ao período em que ocorreu a irregularidade até o período anterior em que está informando a correção. Essa correção de faz necessário, em razão do estoque final de um período ser o estoque inicial do período seguinte. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016)

As informações escrituradas no registro K280 são elaboradas com base nos dados inseridos nos registros K270 e K275, isto é, ao corrigir apontamentos dos registros contidos no K270 e K275 o estoque escriturado será alterado e a sua correção ocorrerá por meio do registro K280. Tais apontamentos de correção apresentado no K270 e K275 afetam o estoque escriturado porque os registros que as mesmas retificam compõe a fórmula para se chegar ao estoque final. A figura 11 ilustra:

FIGURA 11 - CORREÇÃO APONTAMENTO REGISTRO K280



FONTE: O AUTOR (2017)

### 2.2.6 Impactos do Bloco K

Para combater a evasão fiscal, advinda principalmente das pequenas empresas, as autoridades fiscais aperfeiçoaram os seus sistemas de fiscalização de modo auferir, em tempo real bem como em formato eletrônico, as informações de todas as operações empresarias. Assim, para aumentar a fiscalização se faz necessário a utilização de tecnologia de informática e conhecimento científico. (DUARTE, 2011)

Assim surgiu o Sistema Público de Escrituração, que vem ampliando gradativamente seus projetos em busca de aprimoramento e eficácia na fiscalização.

O Bloco K do Sped Fiscal, no qual integra o projeto SPED, é a obrigação exigida no momento e sua instituição vem provocando conturbação entre os contribuintes, visto que, muitas empresas argumentam que não estariam preparadas para escriturar tais dados. (GEWER, 2014)

A necessidade de melhorias nos processos das empresas e na sua informatização vem sendo evidenciado desde surgimento do SPED em 2007. Sendo assim, sabendo-se que o fisco teria acesso ao montante de informações geradas



pelas empresas por meio do arquivo eletrônico, a necessidade dos contribuintes em implementar ferramentas de apoio que garantissem a melhoria na gestão da empresa, incluindo até mesmo, investimentos em tecnologia da informação, se tornou imprescindível ao passo que as autoridades fiscais utilizariam essas informações para averiguar, de forma ágil, se o contribuinte acompanha adequadamente a legislação fiscal e tributária. (DUARTE, 2011)

Dessa perspectiva Duarte (2009, p.168) ressalta ainda que: “A questão principal é que as empresas, independentemente de seu porte ou ramo de atividade, precisam de uma gestão integrada de processos para competir no mundo atual. ”.

Essas considerações são reforçadas por Aoki (2012), quando afirma que as mudanças nas pequenas empresas vêm acontecendo desde o advento da nota fiscal eletrônica, em 2006, e as instituições, de certo modo, acabam sentindo-se obrigadas a seguir essa evolução. Essas mudanças tecnológicas ocorridas nas atividades fiscalizadoras pedem por inovação tecnológica forçando o contribuinte a substituir as soluções caseiras empregadas no seu sistema de gestão.

Desde do surgimento do SPED até hoje com a implantação do Bloco K, os contribuintes vêm enfrentado desafios, e dentro do possível, tentam se adequar as novas obrigações estabelecidas pelo fisco. (PONTES, 2016)

De fato, o Bloco K substitui o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – Modelo 3 constituída pelo Convênio SINIEF S/N de 15 de dezembro de 1970:

Art. 72 - O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias.

No entanto, poucas empresas atendiam essa determinação por não haver exigência do envio das informações sobre estoques e nem penalidades específicas pelo não cumprimento da obrigação conforme relata Mota (2015).

A ferramenta mais adequada para auxiliar na geração de informações relacionadas a produção e estoque é a gestão de custo, porém, de acordo com Rocha (2014) a maioria das empresas não mantém esse sistema para atender a legislação e evitar inconsistências na informação, embora a exigência de apresentação do controle de estoque e produção exista há muito tempo.

Para implementação dessa obrigação é essencial a utilização de ferramentas de gestão de custos e controle internos, no entanto, torna-se complexo pois exige mudanças nos conceitos culturais da organização, reestruturação interna e custo com aquisição de sistemas. (NOBRE, 2015)

Diante disso, ao que se refere a mudanças culturais, Pontes (2016) afirma que a obrigação pela entrega do Bloco K é de responsabilidade de todos envolvidos no processo produtivo da organização, assim, é importante a colaboração e comprometimento de todos departamentos, pois, cada área é responsável por parte das informações prestadas no Bloco K.

O Fisco ao desenvolver o Bloco K manteve o mesmo layout para todos os tipos de industrializações na qual as organizações deverão realinhar seus fluxos e processos de modo a adaptar ao modelo determinado. É essencial que o processo produtivo seja analisado de forma criteriosa para que a informação escriturada na obrigação reflita a realidade. Esse procedimento de reavaliação de processo permitirá extrair problemas e oportunidades que não era notada anteriormente por falta de avaliação. (PONTES, 2016)

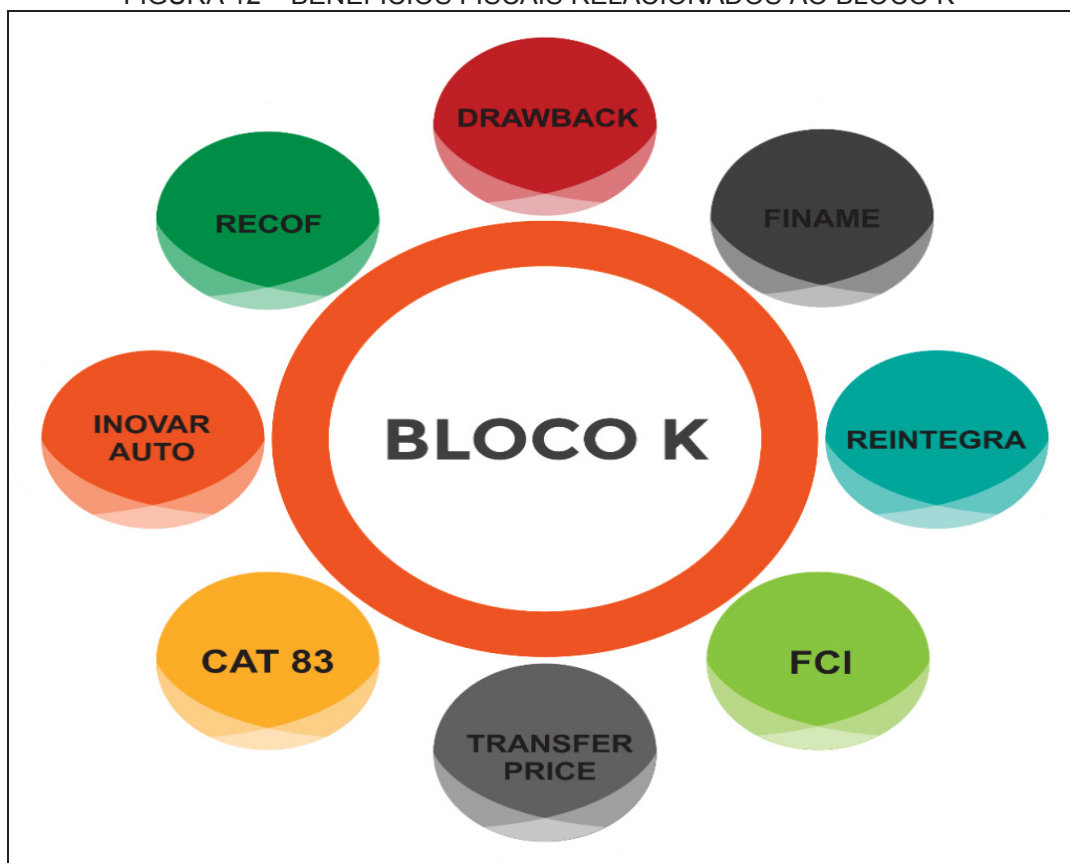
Com relação a aquisição de software para atendimento do Bloco K, Pontes (2016) ressalta que O sistemas ERPs tem como foco atender as necessidades de suporte ao processo produtivo das indústrias e por este motivo não estão perfeitamente apropriadas à nova legislação para efetivar os dados para o bloco K, ainda necessitam de assistência e informações de usuários ligados diretamente a realidade dessa exigência.

A aquisição de um sistema de informação que integra todos os processos da organização em um único sistema demanda investimento tanto tecnológico quanto de capacitação, visto que, para geração de dados é importante que se tenha colaboradores treinados e isso se torna um desafio para as organizações. (NOBRE, 2015).

No entanto, a processo para entrega das informações é digital e com passar do tempo a apresentação deverá ocorrer em tempo real e para que a transmissão ocorra de forma tranquila será necessário investir em tecnologia. (NOBRE, 2015)

Importante ressaltar também que o Bloco K refletirá em várias outras declarações (FIGURA 12) inclusive as que demonstram benefícios e incentivos fiscais relacionadas com o processo produtivo. (PONTES, 2016)

FIGURA 12 – BENEFÍCIOS FISCAIS RELACIONADOS AO BLOCO K



FONTE: WWW.QUIRIUS.COM.BR

Schroeder (2015, não p.) salienta ainda que:

“Diversos benefícios fiscais são concedidos mediante o cálculo de informações de produção [...]. Caso a empresa utilize algum destes benefícios e entregue ao Fisco o Bloco K que não corrobore estas informações, pode vir a ter estes benefícios glosados.”

Assim, as informações introduzidas no Bloco K deverão ser coerentes com dados transmitidos nas declarações as quais se relaciona. Para evitar anulação desses benefícios e incentivos fiscais, as empresas terão que seguir criteriosamente as determinações descritas em cada benefício (FIGURA 13) concedido pelas autoridades fiscais, visto que, o cruzamento de informações permitirá ao Fisco avaliar com mais eficiência a variedade de operações realizadas na empresa.

FIGURA 13 - ENQUADRAMENTO BENEFÍCIOS

<b>REINTEGRA</b>	<b>DRAWBACK</b>	<b>FCI</b>	<b>TRANSFER PRICE</b>
O custo do insumo importado usado na fabricação da mercadoria não deve ultrapassar o limite estabelecido para o enquadramento do benefício.	As compras realizadas com suspensão por conta do regime de Drawback devem estar lastreadas pelo processo produtivo.	O cálculo do custeio e conteúdo importado utilizado para definir a alíquota do ICMS de venda interestadual devem levar em consideração a origem do insumo usado na produção.	As operações sujeitas às normas de Preço de Transferência exigem a análise do processo produtivo na absorção de insumos e dos custos envolvidos.
<b>FINAME</b>	<b>CAT 83</b>	<b>INNOVAR AUTO</b>	<b>RECOF-SPED</b>
Entre as regras consideradas como critério de credenciamento está o índice de nacionalização do equipamento.	Na sistemática de apuração de custeio é essencial mapear em detalhes o processo de aquisição, produção e vendas e a tributação do ICMS envolvida.	Tier1 e Montadora devem informar o % de conteúdo importado relativo a cada item agregado ao veículo montado e comercializado.	Uma das premissas para habilitação no regime é a escrituração eletrônica do livro de controle da produção e estoque na EFD.

FONTE: WWW.QUIRIUS.COM.BR

Ponto importante a considerar na entrega dessa obrigação é o registro das perdas normais na ficha técnica (Registro 0210 – Consumo Específico Padronizado). (SOUZA, 2015). Segundo Martins (2010) perdas normais trata-se de valores sacrificados no próprio processo produtivo para obtenção do produto ou serviço esperado na qual as organizações já preveem tal detrimento. A perda normal pode ser introduzida ao custo do produto devido a sua perda ser subjetiva a tecnologia da produção. Do mesmo modo, o art. 291, caput, I do RIR/1999 permite a integração da perda ao custo do produto:

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio.

Contudo, não é permitido considerar neste percentual da ficha técnica as perdas anormais que, de acordo com Martins (2010), são originárias de danificações de materiais decorrentes de inundações, deterioração, obsolescência, incêndios, entre outros acontecimentos não previstos pela organização. Salvo em algumas situações previstas no art. 291, caput, II do RIR/1999:

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

- a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
- b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;
- c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Uma das ações para baixa do insumo em condição de perda anormal, constitui-se na emissão de nota fiscal com Código Fiscal Operações e Prestações 5927 (Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), sendo que este procedimento não se generaliza em todos os estados da união. (SOUZA, 2015)

Em suma, as diferenças apuradas pela fiscalização poderão ser consideradas perdas normais, desde que não excedam os limites admissíveis e/ou constem em laudo elaborados por órgãos técnicos, bem como, podem ser consideradas como perdas anormais devendo seguir a previsão legal de cada unidade federativa para regularização. Desse modo, não serão mais permitidas a utilização de ajustes de inventário para correção de diferenças apuradas. (SOUZA, 2015)

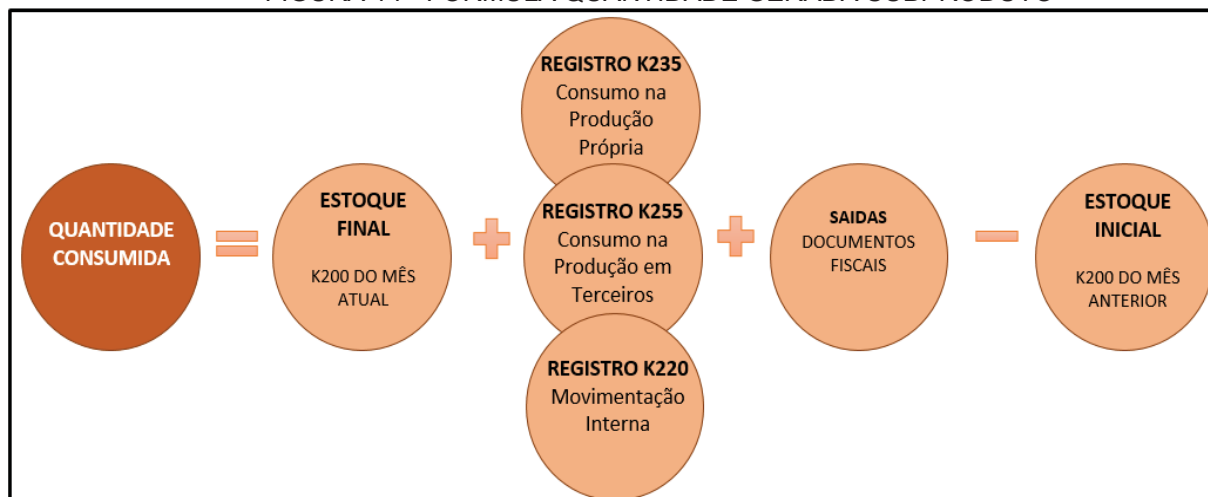
As partes dos insumos e/ou material que não se transformou em produto final podem ser consideradas um subproduto segundo o conceito estabelecido pela Receita Federal no Guia Prático:

“05 - Subproduto: o produto que possua as seguintes características, cumulativamente: oriundo do processo produtivo e não é objeto da produção principal do estabelecimento; tem aproveitamento econômico; não se enquadre no conceito de produto em processo (Tipo 03) ou de produto acabado (Tipo 04).” (RECEITA FEDERAL, 2016)

Portanto, as sobras oriundas do processo produtivo serão caracterizadas como subproduto quando forem destinadas para consumo na produção ou para comercialização. Assim, a escrituração no Bloco K deverá registrar apenas o saldo em estoque (K200) e a quantidade consumida na produção (Registros K235/K255). A quantidade gerada não será evidenciada no Bloco K no registro de produção (K230 – Itens Produzidos). O fisco utilizará a fórmula ilustrada na figura 14, caso

seja do seu interesse saber qual foi a quantidade gerada de subproduto. (RECEITA FEDERAL, 2016)

FIGURA 14 - FÓRMULA QUANTIDADE GERADA SUBPRODUTO



FONTE: O AUTOR (2017)

Outro ponto polêmico na implantação do Bloco K é a evidenciação da formulação empregada no processo industrial.

Dentre a riqueza de detalhes exigidos pelo Bloco K encontram-se o registro da ficha técnica e o consumo efetivo que descreve a composição para se chegar ao produto final. A grande preocupação das empresas obrigadas à entrega dessa nova exigência é a probabilidade de vazamento dessas informações pertinentes ao sigilo industrial. (PAIVA, 2016)

Khauaja (2016, não p.) explica que: “A preocupação com o sigilo industrial não é com a Receita Federal, mas com os usuários do sistema dos diversos departamentos que terão acesso às informações exigidas”.

Em resposta ao sigilo industrial levantado pelos contribuintes, a Receita Federal assegura que:

“Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito do Fisco de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los, conforme dispõe o art. 195 do CTN – Lei 5.172/66. A composição padrão do produto resultante (0210) ou a composição efetiva (K235) se refere a uma composição física e não química (fórmula), muito menos à tecnologia empregada no processo industrial. Portanto, não cabe a alegação de sigilo industrial. Entretanto, caso o contribuinte queira se resguardar, poderá cifrar a descrição dos insumos que entende que afetam o sigilo industrial. Em eventuais procedimentos de

auditoria as descrições dos insumos seriam decifradas”. (RECEITA FEDERAL, 2016)

Com essa afirmação, o Fisco defende a necessidade da informação da listagem técnica e composição do consumo realizado para efetivação dos testes de consistência tanto quanto propõe uma alternativa para o resguardo das informações transmitidas pelos contribuintes.

Efetivamente, o surgimento do registro de controle da produção e estoque em formato eletrônico, trouxe muitas mudanças que, não atendidas adequadamente poderão resultar em penalidades para contribuinte.

O Bloco K sendo parte integrante do Sped Fiscal (ECF ICMS/IPI) e se trata de uma obrigação acessória, sendo assim, são apresentadas no quadro 4 as multas cabíveis pela falta de entrega do arquivo, de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 57 da Medida Provisória N° 2.158-35/2001.

QUADRO 4 - PENALIDADE PELA FALTA DE ENVIO BLOCO K

Penalidade	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	Autoarbitramento
Por apresentação extemporânea	R\$ 500,00 por mês-calendário		R\$ 1.500,00 por mês-calendário	
Não cumprimento à Intimação da Secretaria da Receita Federal	R\$ 500,00 por mês-calendário reduzido em 70%	R\$ 500,00 por mês-calendário		
Não cumprimento da prestação de esclarecimentos dentro dos prazos	R\$ 500,00 por mês-calendário reduzido em 70%	R\$ 500,00 por mês-calendário		
Apresentação de informações inexatas, incompletas ou omitidas	3%, não inferior a R\$100,00, do valor das transações comerciais ou das operações financeiras as quais seja responsável tributário. <sup>1</sup>			

FONTE: O AUTOR (2017)

<sup>1</sup>A multa é calculada sobre o valor das operações registradas erroneamente. (SOLUÇÃO DE CONSULTA n° 8.098 – SRRF 08/Disit – 9 de setembro de 2015)

Não obstante, o contribuinte obrigado a entrega do SPED Fiscal (ECF ICMS/IPI) também está sujeito as penalidades previstas pela legislação do Estado. Desse modo, os contribuintes deverão se atentar também as penalidades descritas na legislação de ICMS do seu domicílio. (RECEITA FEDERAL, 2016)



## 2.3 CONTROLES INTERNOS

### 2.3.1 Conceito e Objetivos dos Controles Internos

Como referenciado, com o surgimento das novas obrigações impostas pelas autoridades fiscais a necessidade de implementar controles internos nas organizações se tornou ainda maior. Nesta subdivisão, será elucidado as questões referentes aos controles internos desde seus conceitos e objetivos bem como a sua importância para melhoria de processos e redução de riscos.

#### 2.3.1.1 Conceito de Controle Interno

O conceito atribuído aos controles internos pelo Conselho Federal de Contabilidade é a seguinte:

“[...] o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis e de sua eficácia operacional.” (OLIVEIRA, JUNIOR, SILVA, 2015, p. 69)

Essa definição é reforçada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, Estados Unidos:

“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.” (ATTIE, 2012, p. 188)

Diante desse contexto, é possível compreender que os controles internos são procedimentos determinados pela empresa a fim de prevenir e assegurar que todo e qualquer dado produzido seja seguro e confiável.

Essa ferramenta sendo praticável de forma correta prevenirá a organização de fraudes, irregularidades e erros que podem afetar negativamente o seu desempenho e seus demonstrativos financeiros e patrimoniais, bem como, resguardar a integridade do seu patrimônio. (OLIVEIRA, JUNIOR, SILVA, 2015)

Assim, para implementação de controles internos, deve-se levar em consideração todas as premissas pertinentes as práticas e condutas da empresa



como: a extensão da organização, cultura, diversidade de negócios, dispersão geográfica, bem como os processos operacionais e administrativos. (OLIVEIRA, JUNIOR, SILVA, 2015)

Para um melhor entendimento, Crepaldi A. e Crepaldi S. afirmam que a definição de controles internos abrange e evidencia:

- ✓ O plano organizacional (estrutura organizacional);
- ✓ Os sistemas administrativos;
- ✓ Políticas administrativas;
- ✓ Eficiência do pessoal da empresa

Dentre os recursos de controles existentes Attie (2012, p.190) cita alguns:

[...] forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitê, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamentos, carta de fiança, etc.

A execução das políticas administrativas adotadas são ferramentas utilizadas por pessoas, sendo assim, para que se tenha êxito no seguimento das políticas administrativas é importante que aja na empresa pessoas que são comprometidas, capazes, eficientes e motivadas. (ATTIE, 2012)

Portanto, controles internos constitui recursos padronizados empregados pela organização de acordo com a sua política, que sendo desempenhado perfeitamente por todas as áreas da entidade, promoverá a geração de informações confiáveis.

#### 2.3.1.2 Objetivos dos Controles Internos

Os controles internos têm o propósito de dirigir, restringir, governar e conferir os recursos adotados para sistematização das atividades da empresa afim de alcançar os seus objetivos. (ATTIE, 2012)

Para Oliveira, Junior e Silva (2015, p. 73) o controle interno tem por finalidade:

- “[...] a) a verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- b) obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- c) comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- d) proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- e) prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- f) servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- g) registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- h) estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio dos relatórios;
- i) assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- j) assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período;
- k) permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor. ”

Pode-se dizer que, objetivo dos controles internos é proporcionar a segurança do patrimônio contra possíveis erros, irregularidades e desperdícios nos processos gerados por cada área dentro da organização de modo a fornecer informações consistentes e adequadas para avaliação da alta administração.

Segundo Crepaldi A. e Crepaldi S. (2016) são objetivos dos controles internos:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Logo, a proposta dos controles internos é assegurar que as medidas e os processos elaborados como forma de prevenção, sejam seguidas por todos os indivíduos por meio de otimização de tarefas, para, promover a eficiência operacional e administrativa, bem como, garantir a precisão e a credibilidade dos informes gerenciais.

### 2.3.2 Importância dos Controles Internos

Para garantir a continuidade de suas operações é importante que os empresários tomem decisões sobre informações confiáveis, logo, o controle interno é uma ferramenta que pode garantir segurança e exatidão dessas informações, geradas por meio do fluxo de atividades da organização. (ATTIE, 2012)

Segundo Attie (2012) surgiu a necessidade de controle interno a partir do momento em que a organização se torna complexa e a necessidade de distribuição de atividade a novos colaboradores é inevitável. Para que a eficiência operacional não se perca é importante que a empresa adote o controle interno para evitar futuros prejuízos ocasionados por erros, propositalmente ou não, de seus funcionários.

Oliveira, Junior e Silva (2015, p. 71) resume a importância dos controles internos em três fatores:

“ **Tamanho e complexidade da organização:** quanto maior é a entidade, em geral, mais complexa é a organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação em cada momento das atividades da organização;

**Responsabilidades:** a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A manutenção de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta dessa responsabilidade;

**Caráter preventivo:** um sistema de controle interno que funciona adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo e permitem à administração ter maior confiança nas informações e demais dados gerados pelo sistema. ”

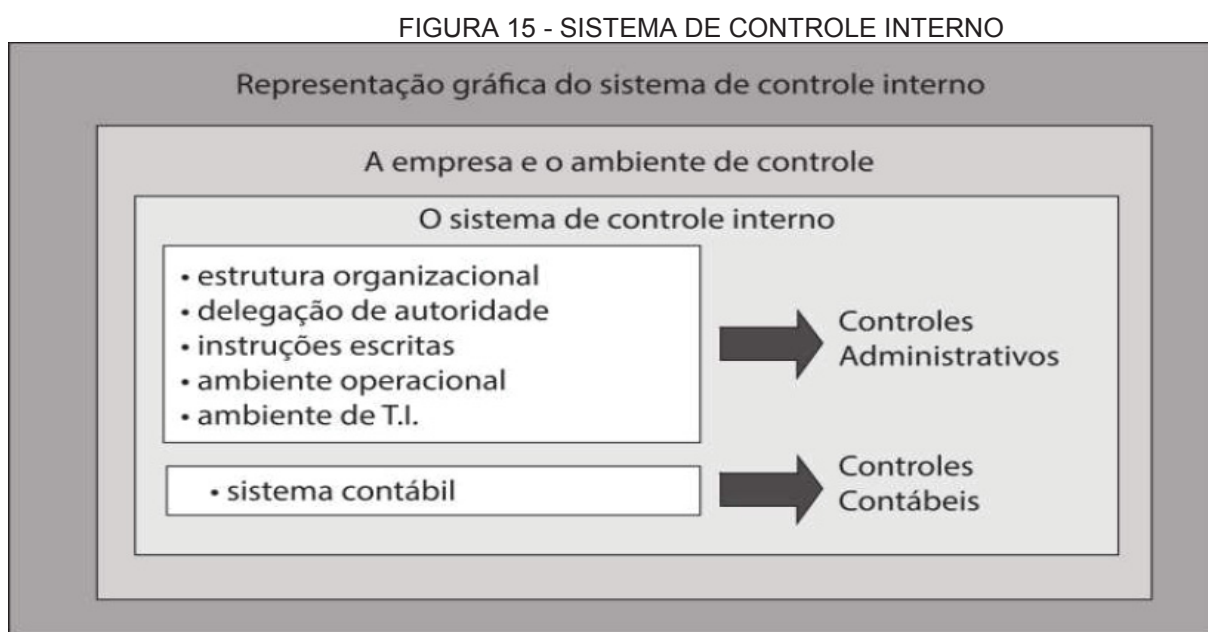
Por meio dos controles internos é possível prevenir que os acontecimentos indesejáveis se repitam. Para isso, Oliveira, Junior e Silva (2015) diz que o controle interno sendo a última etapa do processo administrativo será possível identificar as falhas, analisar o motivo da geração das mesmas e desenvolver medidas corretivas de modo assegurar a continuação da empresa.

O conjunto de procedimentos internos deve ser de interesse de todos os envolvidos, visto que, as informações geradas, a partir de dados contidos em relatórios econômicos e financeiros, que não possuam credibilidade se tornam inútil e isso é prejudicial a empresa.

Desse modo, é importante desenvolver e seguir os controles internos adequados a instituição para evitar qualquer irregularidade e fraude, bem como, resguardar o patrimônio.

### 2.3.3 Tipos de Controles Internos

A ampla opção de controles internos que podem garantir o resguardo dos ativos, produzir informações confiáveis e auxiliar na direção sistemática dos negócios da empresa, podem ser subdivididos, segundo Crepaldi A. e Crepaldi S (2016) em: controles contábeis e controles administrativos. (FIGURA 15)



FONTE: CREPALDI A. E CREPALDI S. (2016)

Para Attie (2012, p. 192) controles internos também são classificados como:

“a) **controles contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovações, separação de funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;

b) **controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e a decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.”

Tais afirmações vêm ao encontro dos anseios de Crepaldi A. e Crepaldi S. (2016) quando afirma que os controles contábeis é toda a metodologia empregada para proteger o patrimônio e a veracidade das demonstrações financeiras, assim como, de forma instrutiva, relata os sistemas de controles usuais de subdivisão:

**“segregação de funções:** cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bem patrimoniais e sua contabilização;

**sistema de autorização:** controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;

**sistema de registro:** compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um plano de contas que facilite o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para uso das contas.”

Ainda, Crepaldi A. e Crepaldi S. (2016) explana que os controles administrativos são o conjunto de metodologias aplicada para propiciar competência operacional, cumprimento de deveres e funções, comprometimento com a política de negócios da empresa e capacitação profissional supervisionada.

Metodologia engloba o plano organizacional, métodos e procedimentos. O plano organizacional está voltado a coordenação dos sistemas, na qual, as atividades desenvolvidas na organização são divididas e dispostas de acordo com as relações de autoridade e responsabilidade existente em cada nível de trabalho. Os métodos e procedimentos são instrumentos definidos, formalmente ou não, que constitui a direção e as formas de análise para se alcançar os objetivos. (CREPALDI A., CREPALDI S., 2016)

Por fim, Crepaldi A. e Crepaldi S. (2016) afirmam que, a melhor forma de tornar um controle interno eficiente, pratico, econômico e útil é elaborando um manual de procedimentos que relacione as normas e instruções definidas para desenvolvimento das atividades da organização, nas quais, devem ser instruídas e supervisionadas pelos responsáveis.

#### 2.3.4 Controles Internos no Estoque e na Produção

O pronunciamento técnico CPC 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis deliberada pela CVM nº 575 define o estoque da seguinte forma:

“Estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

- (b) em processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. ”

De modo geral, os estoques compreendem a armazenagem e o registro de materiais adquiridos para consumo no processo produtivo, materiais em processo de transformação e produtos finais destinados à venda, bem como, a geração do custo unitário dos mesmos dos materiais que empregados no produto acabado. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

Devido a isso, os estoques são de suma importância dentro das organizações, e, portanto, manter um eficiente controle interno proporcionará a otimização de recursos tornando a empresa mais competitiva no mercado.

Ainda assim, as características dos estoques se alternam conforme a natureza de atividade da empresa e para esclarecer essa afirmação, Figueira (2000) demonstra 3 exemplos:

- ✓ Empresas Comerciais: Compra produtos prontos e armazena-os adequadamente para revender. O ciclo de controle de estoque desse segmento compreende: compra do produto pronto, a estocagem e a venda do mesmo.
- ✓ Empresas Industriais: Compra de matéria prima e transformar, total ou parcialmente, em produto acabado para a venda. As etapas de estoque desse seguimento abrangem: compra de matéria prima e insumos, armazenamento dos mesmos, controle dos recursos necessários para conversão em produto final (mão de obra e custos gerais de fabricação) e armazenamento do produto acabado.
- ✓ Empresas do Agronegócio: Os gastos são voltados para o cultivo (agricultura) ou rebanho (pecuária) e a supervisão de seu progresso, seguido da decisão de utilização e classificação contábil.

O controle de estoque de acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009) aborda a valorização e a supervisão do fluxo físico dos materiais. E o seu objetivo é:

“a obtenção dos custo unitário de cada material que compõe o produto final. Além disso, este controle permite atender à necessidade física da produção,

além de proporcionar condições para otimizar o manuseio e redução de perdas e desperdícios. ” (DUBLOIS, KULPA E SOUZA, 2009, p. 51)

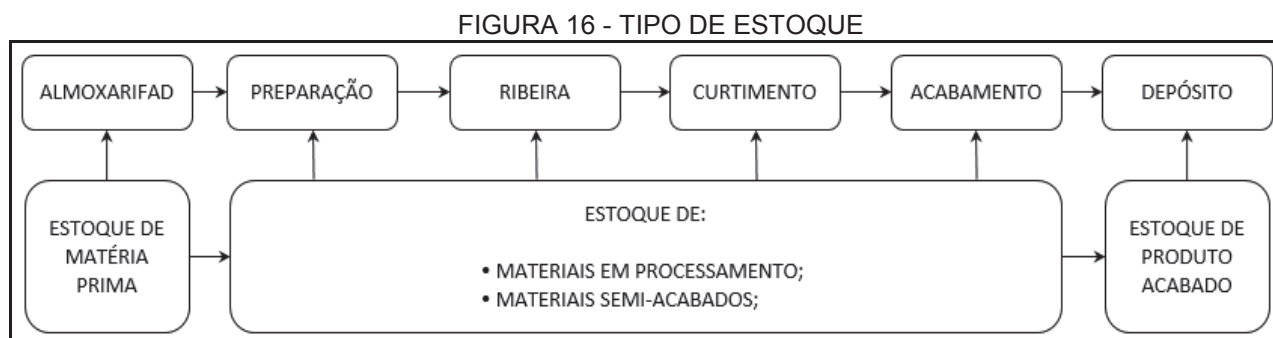
Para Chiavenato (2008, p. 115), o estoque tem por finalidade:

- “- Garantir o funcionamento da empresa, neutralizando os efeitos de demorar ou atraso no fornecimento, sazonalidade no suprimento e riscos ou dificuldades no fornecimento.
- Proporcionar economias de escala por meio da compra ou produção de lotes econômicos e pela flexibilidade nos processos produtivos. ”

Enfim, de modo a controlar e atender a estes conceitos e objetivos, primeiro é necessário avaliar os tipos de estoques existentes, Chiavenato (2009) classifica-os da seguinte maneira:

- ✓ Estoque de matéria-prima;
- ✓ Estoque em processamento ou em transito (transferência de uma unidade de uma seção para outra);
- ✓ Estoque de semiacabados (produto acabado de uma operação que serão transformados em outros produtos);
- ✓ Estoque materiais acabados (peças isoladas e resultados de submontagens);
- ✓ Produto acabado.

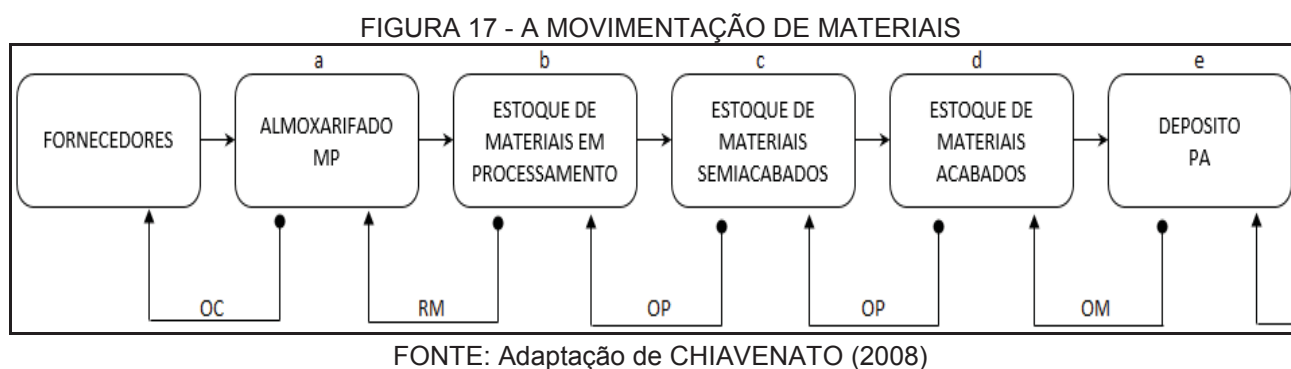
Os tipos de estoques também diversificam de acordo com a atividade desempenhada pela empresa. A figura 16 ilustra essa divisão de estoque dentro da indústria do ramo de curtimento e preparação do couro wet blue. Nota-se que neste processo não se utiliza o estoque de materiais acabado, visto que, esta atividade não emprega o uso de peças e nem materiais de submontagens.



FONTE: Adaptado de CHIAVENATO (2008)

Analisando a classificação dos estoques observa-se que entre os estoques de almoxarifado e depósito, encontram-se os estoques intermediários, que são responsáveis pelos materiais em processamento, semiacabados e materiais acabados (componentes). (CHIAVENATO, 2008)

De modo a organizar e monitorar toda movimentação de materiais que ocorrem entre essas divisões, Chiavenato (2008) menciona as ordens utilizadas pelas empresas para registro desses fluxos, sendo elas: OC (ordem de compra), RM (requisição de materiais), OP (ordem de produção) e OM (ordem de montagem). A figura 17 mostra o processo de emissão de ordens dentro do fluxo operacional.



Chiavenato (2008) menciona que as ordens funcionam como um fluxo de informações que evidenciam o quê, como, quando, quanto e onde fazer e as definem individualmente da seguinte forma:

**Ordem de compra (OC):** é o documento que registra a necessidade de compra de matéria prima ou materiais. A OC é encaminhada para o setor de compras responsável pelo atendimento da solicitação.

**Requisição de materiais (RM):** é o documento que formaliza a solicitação de matéria prima ou materiais ao almoxarifado para entrada em produção.

**Ordem de montagem (OM):** é o documento destinado às unidades produtivas de montagem a qual declara a determinação de produzir.

**Ordem de produção (OP):** é o documento que relaciona todas as matérias primas ou materiais, componentes e etapas de produção. Esse documento tem o propósito de formalizar a decisão de produzir devendo ser encaminhada para unidade produtiva para autorização e execução da atividade.

A ordem de produção é excelente para o sistema de produção programada em lotes. (LIMA, 2000). Esse sistema de produção visa produzir um produto em quantidade suficiente para atender ao volume previsto de vendas, assim, cada lote



de produção consiste em uma quantidade específica de um determinado produto. Ressaltando que cada lote deve conter um código de identificação. (CHIAVENATO, 2008)

Dentro do sistema de produção em lotes, existe o PCP (Planejamento e Controle de Produção) que tem por objetivo acompanhar e assegurar que o processo produtivo está conforme o planejado. O PCP, neste sistema, atua previamente permitindo maior aproveitamento dos recursos. (CHIAVENATO, 2008)

Ao efetivar a OP, a área de PCP deverá analisar as condições de produção dos lotes, avaliando as particularidades da planta industrial, tamanho do lote e ciclo de produção, que neste caso, o ideal, desde que não prejudique a produção, seja realizado dentro do período contábil. Assim, facilitará o trabalho da área de custos no que se refere a apuração da valorização dos estoques e das quantidades entregues. (LIMA, 2000)

De acordo com Lima (2000) a ordem de produção deverá apresentar as seguintes informações:

- ✓ Número;
- ✓ Data de emissão;
- ✓ Descrição do que deve ser produzido;
- ✓ Quantidade a ser produzida;
- ✓ Datas previstas e reais de início e término da produção;

E se possível, Lima (2000) orienta vincular a OP as seguintes informações:

- ✓ Materiais necessários;
- ✓ Sequência das operações;
- ✓ Indicação dos setores que executarão as operações;
- ✓ Maquinas e ferramentas que serão usadas

A figura 18 mostra um exemplo de como a ordem de produção deve ser organizada.

FIGURA 18 - EXEMPLO DE ORDEM DE PRODUÇÃO

Ordem de Produção		
<b>ORDEM</b>	Nº da ordem:	
	Item:	
	Unidade de medida:	
	Quantidade prevista:	
	Data início:	
	Data término:	
<b>MATERIAL</b>	Código:	
	Descrição:	
	Unidade de medida:	
	Quantidade a requisitar:	
<b>MOD</b>	Sequência operacional:	
	Centro de Custos:	
	Máquinas a usar:	
	Ferramentas a usar:	
	Horas estimadas:	
	Data Prevista Início:	
	Data Prevista Final:	
	Data Real Início:	
	Data Real Final:	
	Responsável:	
<b>OBSERVAÇÕES</b>		

FONTE: Adaptado de LIMA (2000)

Lima (2000) sugere que a numeração da ordem contenha um código de algarismos e letras para facilitar a identificação da linha e tipo de produto.

A princípio as autoridades fiscais não exigiram a apresentação da apropriação dos custos e valorização dos estoques, no entanto, o presente trabalho evidenciará como registrar e controlar os custos relacionados a produção.

Assim, para efetivação desse registro e controle de custos, uma das vias da OP deve seguir para o setor de custos a fim de realizar as apropriações de entrada da matéria prima, mão-de-obra, gastos gerais de fabricação e apontamento das saídas ocorridas. Lima (2000) apresenta o “Cartão de Custos”, apresentada na

figura 19, na qual receberá anotações que possibilitará identificar a natureza dos valores apropriados e por este motivo é necessário indicar o número da OP e a mesma denominação do que será produzido.

FIGURA 19 - MODELO DE CARTÃO DE CUSTOS

<b>Cartão de Custos</b>			
<b>Produto:</b>		<b>OP nº:</b>	
<b>Material</b>	<b>Mão de Obra</b>	<b>Gastos Gerais de Fabricação</b>	<b>Valor Total Geral</b>
Requisição nº:	Centro de Custo:	Base de Apropriações:	
Data:	Apontamento nº:	Taxa:	
Descrição:	Data:	Valor Total:	
Código:	Número de horas:		
Quantidades:	Taxa Unitária:		
Custo Unitário:			
Valor Total:			

FONTE: LIMA (2000)

A primeira apropriação normalmente apontada é a de material. O registro de apropriação dos materiais diretos<sup>3</sup> é efetuado por meio de requisições de materiais, conforme demonstra a figura 20. Essas requisições podem ser individuais, uma para cada matéria prima, tal como, coletivas que consiste em solicitar vários materiais na quantidade demandada na encomenda. (LIMA, 2000)

FIGURA 20 - MODELO DE REQUISIÇÃO DE MATERIAL

<b>Requisição de Material nº:</b>				
<b>OP nº:</b>				
<b>Código</b>	<b>Descrição</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Custo Unitário</b>	<b>Valor total</b>
Aprovado por:			Data:	

FONTE: LIMA (2000)

<sup>3</sup> Materiais diretos: São recursos econômicos que podem ser facilmente identificados nos produtos em termos físicos e monetários. (DUBOIS, KULPA, SOUZA; 2009, p. 48)

De acordo com Figueira (2000), a matéria prima por ser um importante elemento do custo, é necessário que aja um controle rígido sobre as quantidades requisitadas. Logo, Figueira (2000) alude as seguintes atividades a fim de promover o efetivo controle sobre os estoques de matéria prima:

- ✓ Assegurar que retiradas não autorizadas não aconteçam;
- ✓ Assegurar o cumprimento da rotina do material em trânsito, sua adequada identificação e sua estocagem nos lugares predeterminados;
- ✓ Assegurar que todas as transações de entrada e saída sejam processadas, com rapidez e precisão, e que a coleta dos dados seja feita com correção e nos locais de origem;
- ✓ Assegurar a rastreabilidade das informações para localização das causas dos erros detectados; e
- ✓ Executar contagens físicas dos estoques, rotineiramente, e quando houver suspeita de erros.

O próximo apontamento é o da mão de obra direta (MOD) que se refere aos gastos com pessoal que estão diretamente vinculados ao processo produtivo de bens, seja no manuseio das máquinas ou na manipulação dos materiais. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

O cálculo do custo com mão de obra direta é realizado por meio da quantidade de horas empregadas no processo produtivo. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

De modo a apresentar na OP o valor da mão de obra direta, Lima (2000) indica a utilização de “mapas de apontamento de tempo” conforme modelo apresentado na figura 21. É indicado nessa ferramenta de controle o tempo gasto pelo operário em cada OP, podendo essa anotação ser concretizada pelo próprio empregado ou pelos líderes de produção.

Lima (2000, p. 34) explica ainda que:

“O valor de cada hora trabalhada pode considerar o salário nominal acrescido de valores correspondente a: absenteísmo (faltas abonadas); acréscimos de horas extras; encargos sociais e improdutividades. Também pode ser considerado como valor da taxa horária apenas o salário nominal, e os acréscimos indicados considerados como gastos gerais de fabricação (GGF).”

FIGURA 21 - MODELO DE APONTAMENTO MOD

Apontamento de Mão-de-Obra		Nº
Departamento:		Data:
Nome de Operário:		
Hora de início:	Hora de Término:	Total de Horas?
Número da OP ou Código da Improdutividade		Número de horas

FONTE: LIMA (2000)

Portanto, o custo da MOD consiste em identificar o gasto que a empresa obteve com remunerações e encargos durante o tempo dispendido pelo operário na fabricação do produto.

O custo indireto de fabricação (CIF) é o último tópico que compõe os custos totais. Os CIF são caracterizados pela necessidade de rateio, visto que, não é possível determina com clareza a sua participação na formação do produto. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

Para Dubois, Kulpa e Souza (2009, p. 75) o rateio:

“deve sinalizar uma utilização presumida dos custos pelos diversos produtos, através de uma estrutura que poderá ser um índice ou um percentual, refletindo como os CIF serão apropriados pelos diversos produtos, independentemente do estágio de produção em que eles se encontrem.”

Com intuito de localizar o coeficiente do rateio é preciso determinar a sua base que consiste em ser aquela à qual o custo indireto tenha sido consumido na mesma proporção. O quadro 5 demonstra alguns exemplos de CIF e bases usualmente utilizadas. Depois divide-se o valor total do custo indireto a ser rateado pelo total da base definida. O somatório das parcelas aplicadas a cada produto deve corresponder ao total do custo indireto rateado. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

QUADRO 5 - EXEMPLO DE BASE DE RATEIO

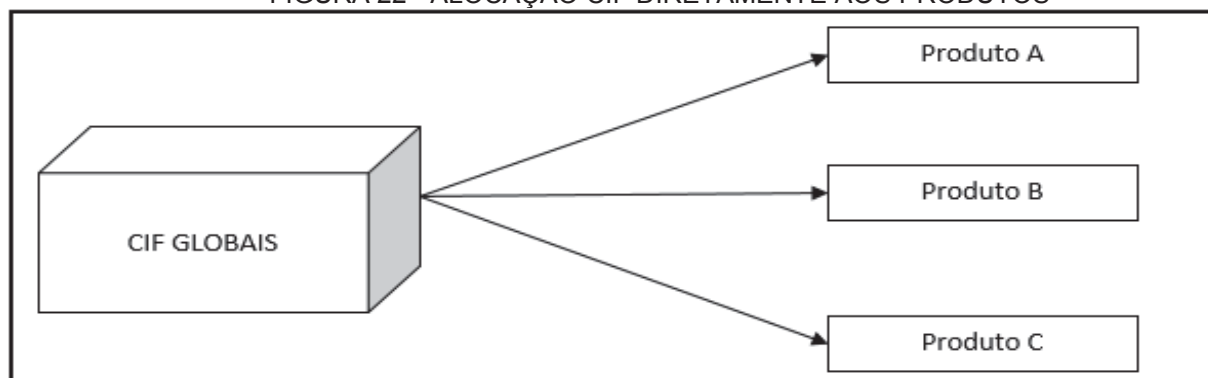
Custo indireto	Base Específica de rateio
Aluguéis	Área ocupada
Combustíveis e máquinas	Potência das máquinas
Controle de qualidade	Quantidade produzida
Depreciações	Horas de máquina, quantidades produzidas e, em alguns casos, o valor do equipamento
Energia (iluminação)	Área ocupada
Energia elétrica (força)	Horas de máquina
Limpeza	Área ocupada
Seguros do prédio	Área ocupada
Supervisão da produção	Números de pessoas, salário da MOD

FONTE: DUBOIS, KULPA E SOUZA (2009)

O coeficiente de rateio segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009) será aplicado por meio de procedimento determinado pela empresa, podendo ser:

- ✓ Por alocação direta aos produtos: Alocação dos custos indiretos aos produtos ocorrem por meio do critério da proporcionalidade<sup>4</sup>, podendo utilizar os critérios de quantidades produzidas de cada produto, horas de trabalho empregadas na fabricação dos mesmos, etc, conforme a figura 22.

FIGURA 22 - ALOCAÇÃO CIF DIRETAMENTE AOS PRODUTOS

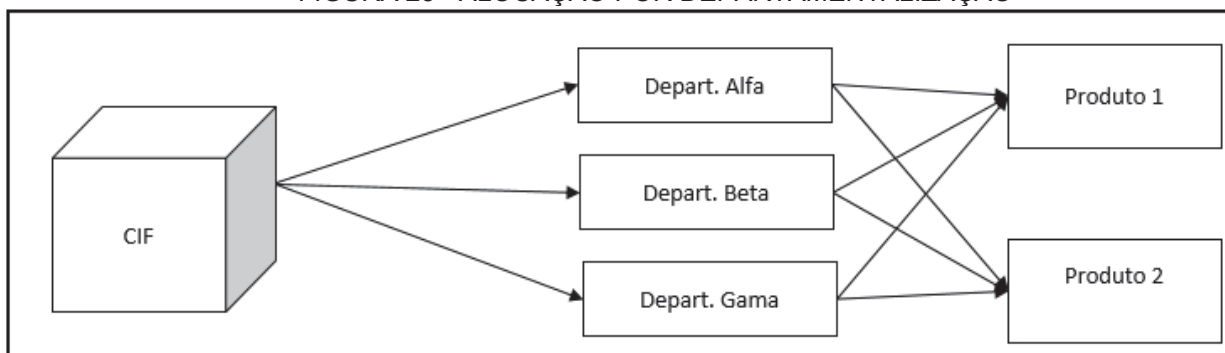


FONTE: DUBOIS, KULPA E SOUZA (2009)

<sup>4</sup> Critério de Proporcionalidade: os custos indiretos serão distribuídos aos produtos de acordo com a proporção, segundo a qual se acredita que seja adequada às exigências do bem quando pronto (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009, p. 75)

- ✓ Por departamentalização: Neste procedimento a fábrica é dividida por segmento conhecido como departamento ou centro de custo. Sua divisão versa de acordo com a características das atividades ou da tecnologia aplicada na produção. Assim, os CIFs originados de cada departamento serão linearmente repartidos aos demais departamentos para então seguir para os produtos. A figura 23 mostra esse procedimento de alocação dos custos.

FIGURA 23 - ALOCAÇÃO POR DEPARTAMENTALIZAÇÃO



FONTE: DUBOIS, KULPA E SOUZA (2009)

Em suma, os gastos classificados como CIF são aqueles em que não é possível realizar a apropriação direta às OP. Os gastos comumente enquadrados de acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009) nesta categoria são:

- ✓ Energia elétrica da fábrica;
- ✓ Água consumida pela fábrica;
- ✓ Materiais diretos de pequeno valor;
- ✓ Seguro da fábrica;
- ✓ Mão de obra indireta (MOI)<sup>5</sup>;
- ✓ Depreciação de máquinas;
- ✓ Aluguel da fábrica; entre outros.

Deve-se então, identificar nas OPs a quantidade utilizada de cada base de rateio para fabricação do produto, por exemplo, os CIF do departamento de

---

<sup>5</sup> Mão de Obra Indireta: Corresponde ao gasto com o pessoal que não participa ativamente no manuseio dos materiais. Representa gastos com o pessoal de apoio e caracteriza-se pela participação auxiliar na produção. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009, p. 66)

usinagem de uma determinada empresa, utiliza horas máquinas para alocação desses gastos às OPs, assim, será identificado na OPs a quantidade de horas máquinas utilizadas para elaboração do produto. Portanto, com essa informação é possível identificar o coeficiente de rateio empregada na apuração dos custos. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

Em relação aos controles ligados aos produtos em processo, Celeiro (2000) cita que para manter a organização na coleta dos custos pertencentes a cada produto fabricado, atendimento das entregas em tempo hábil, controle de nível de estoque em processo, redução da ociosidade dos recursos de produção, entre outros fatores, é necessário desempenhar:

- ✓ Programação da capacidade necessária por centro de produção e locação dos recursos de produção às necessidades decorrentes do Plano de produção;
- ✓ Controle do estoque em processo, programando adequadamente a liberação das ordens de produção; e
- ✓ Programação de liberação antecipada de ordens de produção para evitar tempo ocioso.

Por conseguinte, Celeiro (2000, p. 90) menciona também a importância da supervisão das ordens de produção: “baseia-se numa adequada e rápida comunicação, fornecendo informação seletiva a quem deva tomar ações específicas, como operários, gerentes, máquinas e departamentos. “

Em vista disso, a supervisão da produção de acordo com Celeiro (2000) embasa o conjunto de pessoas, sistemas, formulário e equipamento que permitem:

- ✓ Emitir diretrizes para a produção com base nas atividades planejadas;
- ✓ Coletar informações sobre o estágio das atividades na produção;
- ✓ Comparar o estágio real das atividades com o planejamento e identificar exceções;
- ✓ Decidir ações corretivas a serem tomadas; e
- ✓ Emitir novas diretrizes para produção com base nas ações corretivas.



Logo após o processo produtivo, encontra-se a etapa de saída da produção que pode apresentar três situações de entrega: parcial, total e parciais em processo de elaboração. (LIMA, 2000)

Na entrega total, Lima (2000) explica que o procedimento é simples, apenas transfere-se os valores registrados no “cartão de custo” para o custo das vendas.

Já a entrega parcial, é vital calcular o custo unitário de cada produto que consiste em dividir o total dos custos registrados no “cartão de custos” pela quantidade produzida e multiplicar pela quantidade entregue, o resultado transfere-se para o custo das vendas.

Agora, a entrega parcial antes da finalização da produção é mais complexa por utilizar, segundo Lima (2000), o custo estimado a qual pode trazer distorções significativas no resultado, ainda mais quando a finalização não ocorre dentro do período em exercício. Contudo, a estimativa deve ser feita de forma criteriosa e ajustado conforme o desenvolvimento da produção, levando em consideração os valores que faltam ser apropriados de modo a chegar ao valor mais próximo possível da realidade.

A transferência dos custos de produção para venda ocorrerá conforme a quantidade entregue. Caso a produção seja finalizada antes da entrega dos produtos restantes, o valor poderá ser transferido para produtos acabados, e, após a entrega, por meio de boletim de produção acabada ou com uma via da OP, o registro será transferido de produto acabado para custo das vendas. (LIMA, 2000)

Há muitas informações que permeiam a elaboração dos produtos e para um maior controle é imprescindível um documento que informe a movimentação individual e a atual posição dos produtos em estoque.

Atendendo essa necessidade, Chiavenato (2008, p.120) menciona a ficha de estoque (FE) que tem a finalidade de “controlar e analisar o estoque de cada item. ”

As FE possuem uma variedade de tipos e informações e as organizações aplicam as que melhor lhe convém. Da mesma forma, existem uma diversidade de documentos que auxiliam na organização dessas informações, tais como: tambores rotativos, fichários móveis, kardex, quadros, sistemas de informação computadorizados com terminais distribuídos, utilização de código de barras, etc. (CHIAVENATO, 2008)

Chiavenato explica que as informações mais importantes que FE devem conter são: disponibilidade do item, valor monetário do estoque e custo de cada

item, rotatividade do estoque pelas emissões de pedidos de reposição e identificação de desvios ou perdas de material. A figura 24 ilustra o exemplo de informações que constam na FE segundo Chiavenato (2009, p. 120).

FIGURA 24 - FICHA DE ESTOQUE POR PRODUTO

INFORMAÇÕES DA FICHA DE ESTOQUE	
Identificação do item	Nome;
	Número ou código;
	Especificação ou descrição;
	Unidade de Medida (metro, quilo, unidade, etc.);
	Tipo de utilização
Controle do item	Lote mínimo;
	Lote econômico;
	Utilização mensal (demanda)
	Número de dias para atendimento do pedido de renovação;
	Fornecedores;
	Preço unitário
	Porcentagem de perda ou rejeição.
Movimentação de estoque de item	Pedidos de reposição já feitos;
	Recebimento de material;
	Reservas de material;
	Retiradas de Material.
Saldo de estoque do item	Saldo em estoque (quantidade existente no almoxarifado);
	Saldo disponível (quantidade no almoxarifado não reservada + quantidade encomendada e ainda não recebida);
	Saldos de encomendas (quantidade total encomendada e ainda não recebida do fornecedor);
	Saldos das reservas (quantidade total reservada e não retirada).
Custo e valor do estoque do item	Custo unitário de cada entrada;
	Custo total;
	Custo unitário médio;
	Custo-padrão;
	Custo unitário de cada saída;
	Saldo monetário em estoque.

FONTE: O AUTOR (2017)

Chiavenato (2009) relata que a FE pode apresentar quatro níveis de informações compreendidos em:

- ✓ Nível 1: É o nível mais sintético e geralmente mais utilizado. A sua forma de apresentação dos dados é simplista o que não colabora para uma análise mais detalhada para fins de planejamento como compra e produção, por exemplo.
- ✓ Nível 2: Além dos dados apresentados da FE nível 1, esse nível inclui a quantidade de material encomendado sendo possível a sua aplicação na programação da produção.
- ✓ Nível 3: Contém informações sobre a quantidade de material encomendado, recebido, saldo a receber reservado e saldo em estoque ideal para controle de operações específicas, como por exemplo, fabricação de itens customizados.
- ✓ Nível 4: Apresenta os mesmos dados dos níveis anteriores acrescido da informação de saldo disponível. Por englobar as informações constantes nos níveis antecessores proporciona um excelente auxílio ao PCP e planejamento de compras.

Outro método que pode auxiliar no controle dos estoques é o custo médio ponderado móvel utilizado para avaliar os estoques. Esse critério de avaliação é o mais utilizado pelas organizações e tem por objetivo uniformizar o custo nas situações em que os preços de aquisições são diferentes e/ou as compras ocorreram em períodos distintos. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

Por este meio, as saídas dos materiais do almoxarifado para a produção serão avaliadas pela média do custo inicial do estoque acrescido das compras efetuadas dividido pela quantidade em estoque conforme demonstra a figura 25. (DUBOIS, KULPA, SOUZA, 2009)

FIGURA 25 - CUSTO MÉDIO PONDERADO

DATA	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
	Qtde.	Preço	Valor	Qtde.	Preço	Valor	Qtde.	Preço	Valor
01/01/20X0							1.000	10,00	10.000,00
18/01/20X0	2.000	13,00	26.000,00				1.000	10,00	10.000,00
							3.000	12,00	36.000,00
							4.000		46.000,00
25/01/20X0				1.600	12,00	19.200,00	2.400	11,17	26.800,00
Totais	2.000		26.000,00	1.600		19.200,00	2.400		26.800,00

FONTE: Adaptado de DUBOIS, KULPA, SOUZA (2009)

Observa-se na figura que, ao passo que ocorre o apontamento da valorização dos estoques também se registra a movimentação de quantidades, proporcionando mais uma forma de controlar o fluxo de operações.

Mediante o exposto, o setor industrial, devido a sua complexidade operacional, possui uma necessidade maior de controles sobre os recursos utilizados nos processos produtivos. Assim, para essa atividade, Figueira (2000) demonstra os principais pontos necessários para preparação e avaliação dos controles internos de estoques, sendo estes: atividade da organização, controles administrativos e independentes, bem como, principais preocupações quanto aos controles contábeis.

Segundo Figueira (2000), tratando-se da atividade da organização deverão ser analisados os seguintes pontos:

- ✓ Características dos Produtos;
- ✓ Os tipos de produtos e procedimentos de produção, tais como pequena quantidade de produtos grandes (não usuais), um grande número de produtos relativamente homogêneos e produtos que contém materiais de valor elevado;
- ✓ Rotação do estoque e o inter-relacionamento com o progresso tecnológico;
- ✓ Possibilidade de ser transportado ou mobilidade do produto;
- ✓ Relacionamento de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos com o custo unitário de estoque;
- ✓ Possibilidade de os produtos serem rebeneficiados para revenda;
- ✓ Natureza sazonal dos produtos ou padrões de produção;
- ✓ Se os produtos possuem características danosas ou perigosas (por exemplo) ao meio ambiente);
- ✓ Natureza do processo de produção;
- ✓ Complexidade do processo de produção;
- ✓ Existência e negociabilidade de subprodutos;
- ✓ Subcontratação de fases do processo produtivo;
- ✓ Características do processo produtivo: por encomenda ou contínuo;
- ✓ Grau de automização no processo de produção;

- ✓ Duração do ciclo de produção, e se os procedimentos de contabilidade de custos, inclusive apropriação dos custos de mão-de-obra e indiretos, são coerentes com o processo de produção;
- ✓ Condições econômicas, concorrência e tendências do negócio.

Quanto aos controles administrativos e independentes, Figueira (2000) menciona:

- ✓ A extensão em que são usados orçamentos para previsões de vendas, níveis de estoques, atividades de produção, mão-de-obra e custos indiretos;
- ✓ Os procedimentos para comparação e acompanhamento dos resultados reais com os montantes planejados e orçados;
- ✓ Os procedimentos empregados pela administração para revisão e acompanhamento de informações financeiras periódica, relativas a estoque e custo de produção;
- ✓ A extensão em que os relatórios administrativos e relatórios de exceção são preparadas para revisão incluindo:
  - quantidades em estoques e custos-padrão ou unitários;
  - preço de compra, mão-de-obra e outras variações;
  - despesas indiretas absorvidas a maior e/ou menor
  - margens brutas;
  - estoques obsoletos ou e pouca movimentação;
  - estoque devolvido;
  - ajustes de inventário físico;
  - modificações nos custos-padrão;
- ✓ Os procedimentos utilizados pela administração para revisar e acompanhar assuntos observados nos relatórios administrativos e de exceção;
- ✓ Os procedimentos para preparação de reconciliações dos registros permanentes de estoques com as contas de controle no razão geral;
- ✓ A sujeição periódica do estoque a contagens independentes. Caso os estoques de terceiros não estejam sujeitos a contagem físicas

periódicas, normalmente devem ser solicitadas confirmações de sua localização;

- ✓ Os procedimentos para estimativa e contabilização de ajustes para redução de estoque a seu valor de realização ou de sucata e para refletir itens de pouca movimentação, obsoletos ou de baixa possibilidade de venda;
- ✓ A reconciliação das quantidades embarcadas com os pedidos e o faturamento;
- ✓ A revisão periódica dos custos-padrão por pessoas com conhecimento adequado;
- ✓ O controle numérico dos relatórios de recebimento, das requisições de materiais, dos relatórios de encomendas completadas e dos documentos de embarque e a investigação dos documentos faltantes.

No quadro 6 apresenta-se aos controles internos contábeis do referido estoque conforme citado por Figueira (2000).

QUADRO 6 - CONTROLES CONTÁBEIS NA ÁREA DE ESTOQUE

O QUE ANALISAR?	DESCRIÇÃO DA ANÁLISE
EXISTÊNCIA	SE OS ESTOQUES EXISTEM FISICAMENTE E SE HÁ DOCUMENTAÇÃO ADEQUADA RELATIVA À SUA PROPRIEDADE;
CÁLCULOS	SE, POR EXEMPLO, OS CUSTOS UNITÁRIOS (CUSTOS REAIS DE MATERIAIS, MÃO-DE-OBRA E CUSTOS INDIRETOS, CONFORME FOR ADEQUADO) E OS VALORES CORRESPONDENTES ESTÃO ADEQUADAMENTE CALCULADOS DE ACORDO COM OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE;
AVALIAÇÃO	OS SALDOS DOS ESTOQUES REFLETEM TODOS OS EVENTOS OU CIRCUSTÂNCIAS QUE AFETAM SUA AVALIAÇÃO, DE ACORDO COM OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE; OS ESTOQUES ESTÃO DEMONSTRADOS PELO MENOR VALOR ENTRE O CUSTO E O CUSTO DO MERCADO, REDUZIDOS A SEUS VALOR ESTIMADO DE REALIZAÇÃO OU VALOR DE SUCATA PARA REFLETIR OS ITENS DE ESTOQUE DE BAIXA MOVIMENTAÇÃO, OBSOLETOS, INVENDÁVEIS OU NÃO UTILIZÁVEIS; OS LUCROS OU PREJUÍZOS ENTRE AS EMPRESAS LIGADAS ESTÃO SENDO ELIMINADOS;
CONTABILIZAÇÃO	TODAS AS QUANTIDADES E SALDOS DE ESTOQUES ESTÃO ADEQUADA E INTEGRALMENTE CONTABILIZADOS NOS REGISTROS CONTÁBEIS;
ACUMULAÇÃO DE VALORES	AS QUANTIDADES E SALDOS DE ESTOQUES ESTÃO ADEQUADAMENTE ACUMULADOS NOS PERTINENTES REGISTROS CONTÁBEIS CORRESPONDENTES.

FONTE: O AUTOR (2017)

### 3 METODOLOGIA

O objetivo da pesquisa científica é desenvolver novos conhecimentos e fornecer soluções para problemas e processos que permeiam diariamente as diversas atividades humanas. (SILVA; KARKOTLI, 2011).

Para construção do conhecimento é necessário empregar procedimentos ordenados que contribuam para o desenvolvimento da pesquisa de modo a alcançar a solução dos problemas propostos.

Nessa perspectiva, Marconi e Lakatos (2011, p. 46) acresce que a definição da metodologia na pesquisa científica é:

“[...] o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. “

Enfim, a pesquisa científica compreende a geração de novos conhecimentos, exploração e explicação de novos assuntos como também encontra respostas para os impasses apresentados, e, a metodologia é um conjunto de procedimentos e critérios que auxilia nessa busca.

Nesse contexto, para alcançar o resultado esperado a pesquisa desenvolveu-se de forma, quanto aos objetivos, descritiva, a qual os elementos são observados, analisados, classificados e interpretados sem que aja adulteração por parte do pesquisador. (ANDRADE, 2011)

Em relação a abordagem do problema, o estudo caracterizou-se como qualitativa por fornecer uma análise e interpretação mais detalhada dos dados sem quantificar valores. (MARCONI; LAKATOS, 2007)

Os procedimentos técnicos serão: os documentos bibliográficos que abordam sobre a gestão de custos, estoques e produção a fim de conhecer os procedimentos existentes para aplicação dos controles internos, bem como a legislação para basear as obrigações fiscais, e a pesquisa documental que demonstre os aspectos do processo produtivo das indústrias do ramo de curtimento e preparação do couro.

A pesquisa documental será constituída por relatos de pesquisas, manuais, boletins, jornais e documentos institucionais, entre outros. Já a pesquisa bibliográfica os dados serão coletados de livros, artigos, monografias, pesquisa científica registrados na internet, etc.

O escopo da presente pesquisa é, por meio de simulação com base em dados reais, propor as empresas do ramo de curtimento e preparação do couro controles internos que possibilitem maior eficiência na entrega do Bloco K do Sped Fiscal (EFD ICMS/IPI).

Assim, ao finalizar a revisão do material em geral, será realizada uma análise comparativa entre o processo produtivo industrial das empresas do setor coureiro, os critérios arbitrados pelo fisco na nova obrigação fiscal e os processos pertencentes as áreas de custos, produção e estoque. Assim, será possível alinhar os dados e propor controles internos confiáveis que atendam a escrituração exigida pelo fisco.

## **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

Neste capítulo apresentam-se o perfil do setor de curtimento do couro, os aspectos relacionados ao processo de produção do “*wet blue*” e as sugestões e recomendações de controles internos alcançados com base na simulação de dados reais do ramo de atividade explorada, bem como por estudo bibliográfico e documental da gestão de custos, produção e estoques.

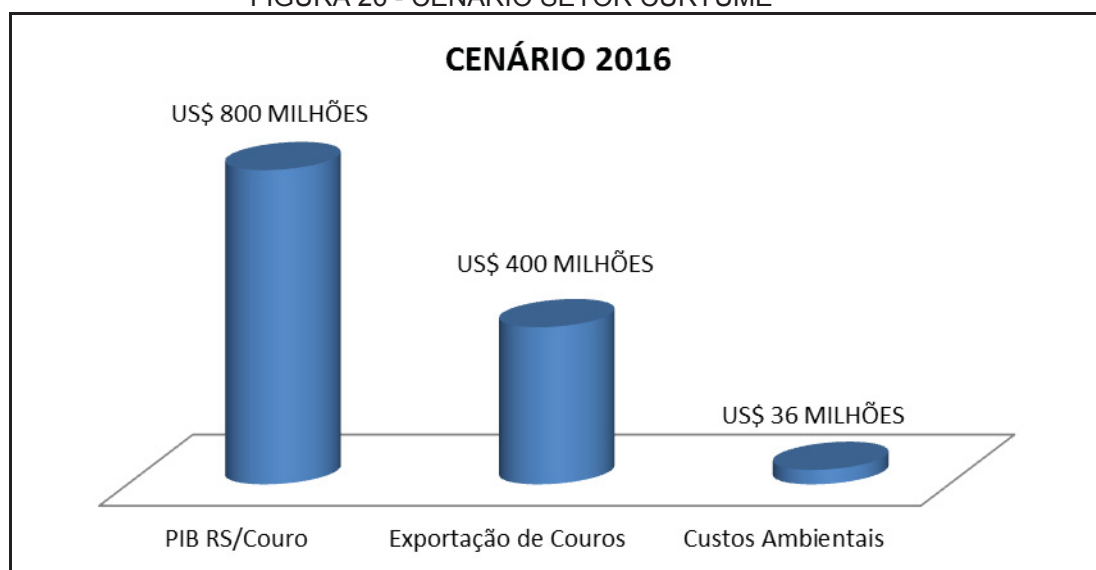
### **4.1 PERFIL DO SETOR COUREIRO**

Voltados a um mercado cada vez mais exigente, a indústria curtidora brasileira, é conhecida por produtos sustentáveis e de alta qualidade, de acordo, com CICB (Centro das Indústria de Curtumes do Brasil), o couro brasileiro tem status qualitativo e também quantitativo, uma vez que país é um dos maiores produtores do mundo, com forte inserção nos segmentos moveleiro, calçadista e automotivo.

O Brasil possui o maior rebanho bovino comercial do mundo, com 310 curtumes filiados, que contam, com mais de 700 empresas ligadas à cadeia do couro, desde organizações familiares, até curtumes médios e grandes conglomerados corporativos do setor. De acordo com a CICB (Centro das Indústria de Curtumes do Brasil), o setor do couro emprega atualmente mais de 40 mil trabalhadores, o superávit da balança comercial de couros do país em 2016, chegou ao 2 bilhões de dólares, com um PIB do setor equivalente a 4,4%.



FIGURA 26 - CENÁRIO SETOR CURTUME



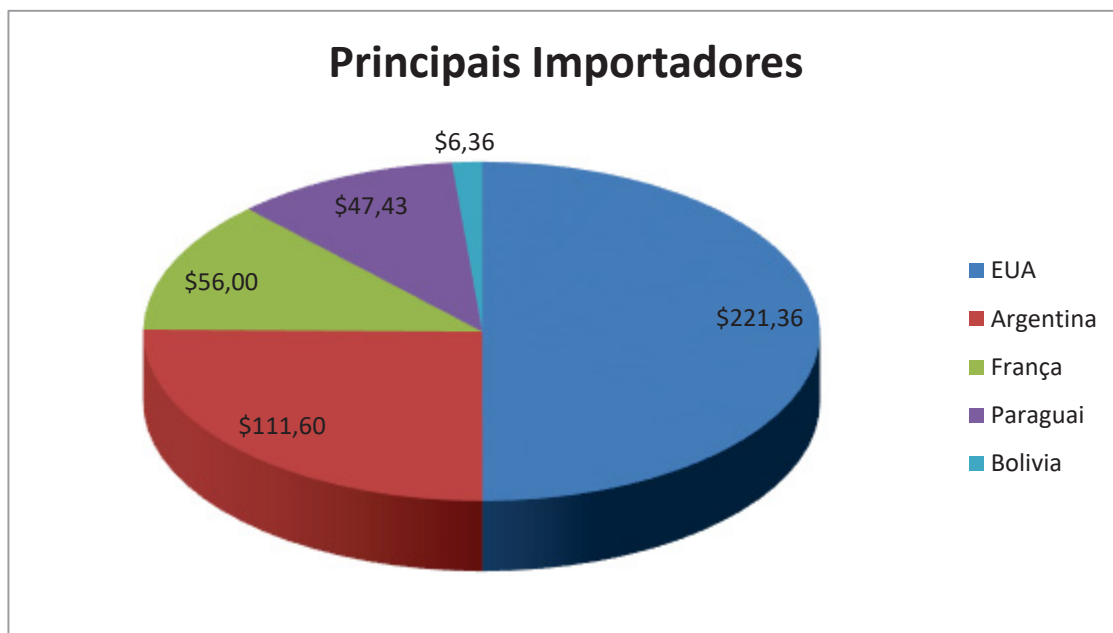
FONTE: WWW.AL.RS.GOV.BR

A cadeia produtiva do couro vem sendo denominada e reconhecida, há algum tempo, como complexo industrial coureiro-calçadista pelo mercado, porém, com o uso do couro pela indústria automobilística, moveleira e artefatos é crescente, o cenário vem se modificando, mostrando-se crescente e oportuno.

Este reposicionamento mudou o perfil da cadeia produtiva do couro, se hoje a indústria nacional e mundial de couro é competitiva foi porque superou a ameaça da diminuição do uso do couro pela indústria de calçados e passou a atender estes novos segmentos, sendo importante que todos os atores da cadeia assimilem este novo paradigma.

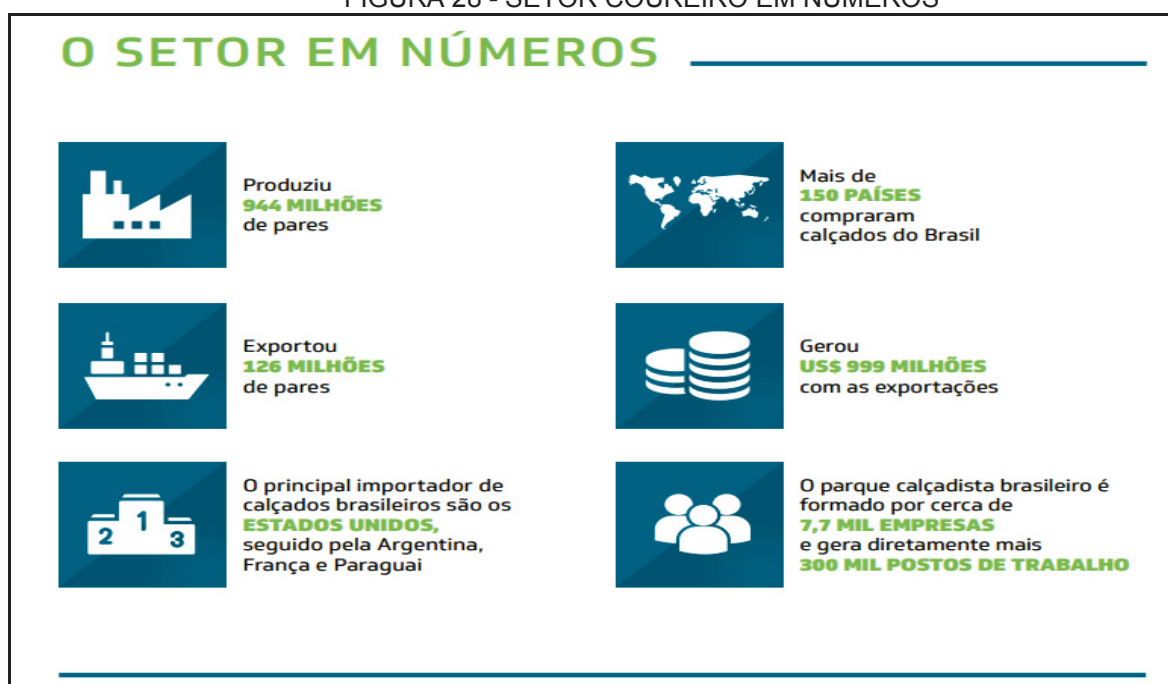
Hoje, a maior parte do couro exportado (mais de 60%) pelo Brasil para aos três principais mercados - China, Itália e USA (absorvem 63% das exportações de couro do Brasil) -, destina-se aos setores de estofamento e automotivo. É bom registrar que, se criarmos barreiras para a exportação, outros países, que estão ávidos para atender estes mercados, substituirão imediatamente o couro brasileiro e, aí, o "feitiço vira contra o feiticeiro", pois não há demanda interna para este couro. A figura 27 destaca os principais importadores de couro e a figura 28, mostra resumidamente os destaques do setor coureiro.

FIGURA 27 - PRINCIPAIS IMPORTADORES DE COURO



FONTE: WWW.ECONOMIA.IG.COM.BR

FIGURA 28 - SETOR COUREIRO EM NÚMEROS



FONTE: WWW.ABICALCADOS.COM.BR

#### 4.2 DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DO COURO “WET BLUE”

O couro é classificado como “*in natura*” por se tratar de um subproduto do abate do gado. Os frigoríficos ou abatedouros fornecem as peles bovinas em

aspecto fresco (couro cru) ou salgado (conservação da pele com sal) aos curtumes, as quais realizam o processo de limpeza, conservação e acabamento. Ao fim desse processo obtém-se o couro que consiste em matéria prima empregada nas confecções de calçados, vestuários, revestimento de mobília e de estofamentos de automóveis, entre outros.

A indústria do couro fornece variados tipos de produto final, os quais recebem a classificação de:

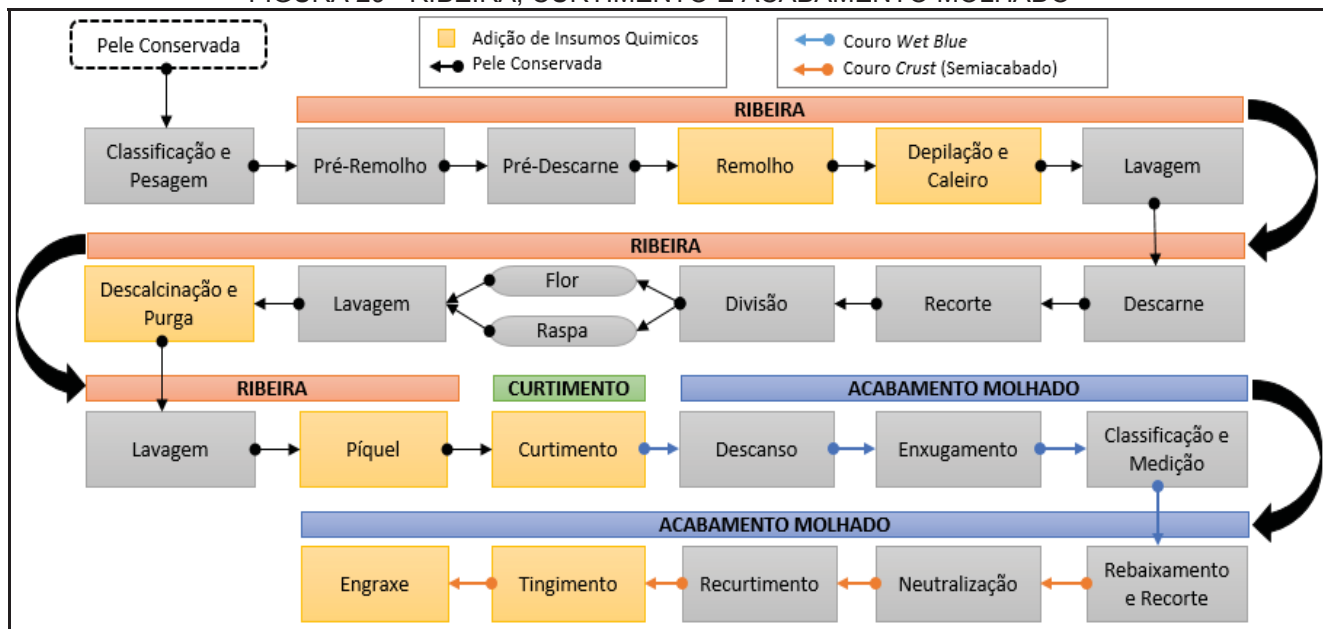
- ✓ Couro Salgado: Essa denominação é devido ao salgamento que ocorre no couro para proporcionar a sua conservação, transporte e armazenamento, visto que, a vida útil do couro após a esfolagem é de aproximadamente 6 horas e utilizando esse processo a sua vida útil passa para 24 horas.
- ✓ Couro Wet Blue: O couro recebe essa denominação devido ao seu aspecto úmido e azulado após o processo de pré-curtimento.
- ✓ Couro Crust: É a transformação do couro wet blue em couro semiacabado, ou seja, o couro é recurtido e tingido sem acabamento.
- ✓ Couro Acabado: Transforma-se o couro crust em couro acabado. O couro acabado tem maior valor agregado porque atende a especificações e exigências dos compradores, uma vez que, os mesmos utilizam o couro crust na produção dos mais variados produtos finais.

Desse modo, a transformação do couro é dividida em basicamente três etapas: pele fresca ou salgada em pele curtida (wet blue), pele curtida em pele Crust (semiacabada) e a pele Crust em couro acabado, na qual realiza-se o aperfeiçoamento da parte externa do couro. Habitualmente este processo é dividido em: acabamento molhado, pré-acabamento e acabamento final.

A classificação dos curtumes ocorre normalmente de acordo com a realização parcial ou total dessas etapas de processamento do couro. Assim, os tipos de curtumes são distribuídos da seguinte forma:

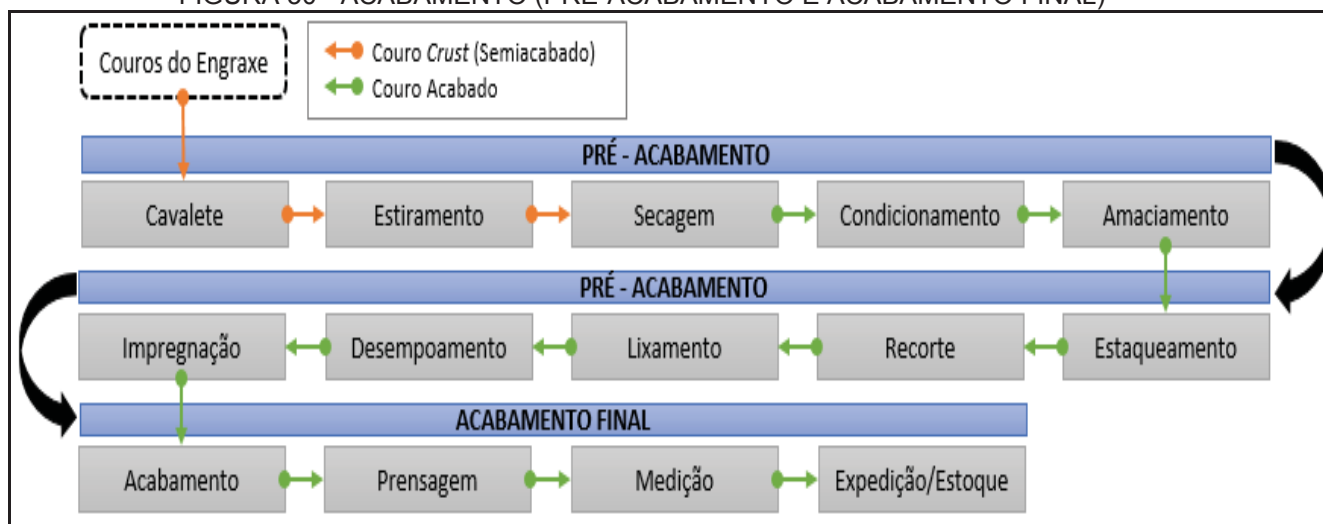
- ✓ Curtimento Integrado: Executa todas as operações de processamento, desde do couro cru (pele fresca ou salgada) até o couro totalmente acabado conforme demonstram as figuras 29 e 30.

FIGURA 29 - RIBEIRA, CURTIMENTO E ACABAMENTO MOLHADO



FONTE: Adaptado de PACHECO (2005)

FIGURA 30 - ACABAMENTO (PRÉ-ACABAMENTO E ACABAMENTO FINAL)

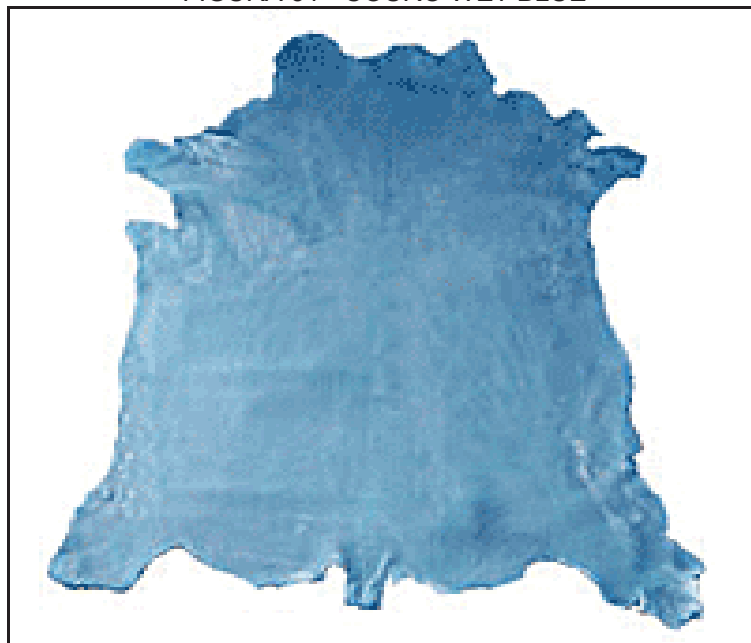


FONTE: Adaptado de PACHECO (2005)

- ✓ Curtume Wet Blue: O couro saldado ou verde (pele fresca) é despelado e passa pelo processo de remoção de graxas e gorduras, em seguida, o couro recebe o primeiro banho de sais de cromo, na qual passa a apresentar uma aparência úmida e azulada conforme ilustra a figura

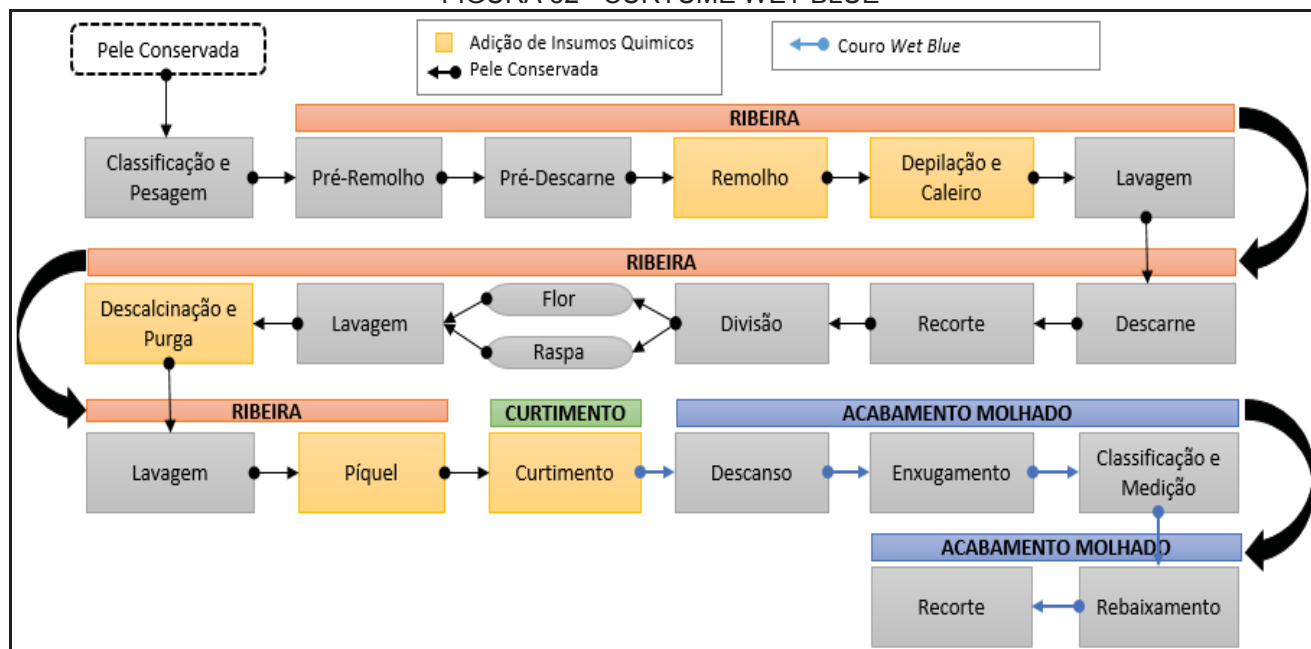
31. O processo ocorre desde o couro cru até curtimento cromo ou rebaixamento/recorte conforme figura 32.

FIGURA 31 - COURO WET BLUE



FONTE: WWW.VANPEL.COM

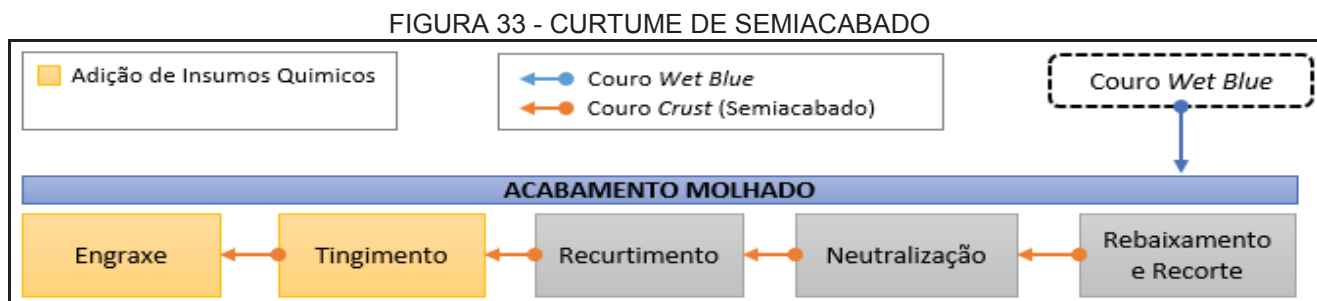
FIGURA 32 - CURTUME WET BLUE



FONTE: Adaptado de PACHECO (2005)

- ✓ Curtume de Semiacabado: A operação abrange as etapas desde o enxugamento ou rebaixamento até o engraxamento ora cavaletes ora estiramento. Utiliza-se o couro wet blue como matéria-prima que passando pelo processamento de secagem, torna-se um produto

semiacabado chamado *crust*, que por sua vez, é destinado ao processo de acabamento. A figura 33 demonstra o processo produtivo que ocorre no curtume de semiacabado.



FONTE: Adaptado de PACHECO (2005)

- ✓ Curtume de Acabamento: É a última etapa da produção de couro. É processo pelo qual o couro obtém características específicas, tais como: brilhos, efeitos, texturas, cores e peculiaridades provenientes dos padrões determinados pelo comprador. Na figura 17, demonstra a operação de acabamento do couro que corresponde desde cavaletes ou estiramento ou secagem até o final, estoque e expedição de couros acabados.

O presente trabalho limitou-se a propor os controles internos referente ao processo produtivo do couro *wet blue*, sendo assim, apresentar-se-á na sequência a descrição geral das etapas do processo em estudo.

#### 4.2.1 Ribeira

Ribeira é o primeiro estágio do processo de produção e compreende as etapas de: pré-remolho, pré-descarne, remolho, depilação/caleiro, lavagens, descarne, recorte, divisão, lavagem, descalcinação/purga e píquel. O propósito da Ribeira é preparar a pele para o curtimento.

Antes de iniciar o processo produtivo, a pele utilizada em processo pode ser qualificada como “couro verde” ou “couro salgado”. A pele verde não passa por pré-tratamento e a vida útil estimada entre o abate e o processo de curtimento é de 6 a 12 horas. Já a pele salgada passa por este processo de pré-tratamento que consiste em imergir as peles em salmoura a fim de aumentar durabilidade das mesmas.

Aplicando-se esse procedimento, as peles poderão ser transportadas, armazenadas e conservadas por aproximadamente 48 a 72 horas, uma vez que, a ação do sal evita que a pele se deteriore.

Ao entrar no curtume, as peles são pesadas e classificadas conforme seu peso e tipo de couro, formando-se os lotes de pele para processamento. Em seguida, as peles ingressa na ribeira iniciando a etapa de pré-remolho que emprega a utilização de fulões<sup>6</sup> com água, afim de retirar das peles partes dos dejetos e do sal, passando por uma hidratação superficial. Realizando-se esse procedimento a pele ficará úmida e isso evitará que a mesma sofra detrimentos na etapa da pré-descarne.

O estágio de pré-descarne é executado em máquina descarnadeira, conforme ilustra a figura 34, e o seu processo é realizar uma previa eliminação de gorduras, carnes e apêndices. Essa técnica promove a facilidade de manuseio da pele, a infiltração rápida e uniforme dos produtos químicos e maior valorização dos subprodutos.

FIGURA 34 – MAQUINA DESCARNADEIRA



FONTE: WWW.BREMMPECK.COM.BR

A próxima etapa, remolho, ocorre a limpeza e a reidratação do couro. O procedimento acontece nos fulões, como mostra a figura 35, e tem por finalidade remover o sal até repor o teor de água que a pele continha no seu estado de fresca, tal como, reidratar a pele integralmente de forma uniforme, extrair as proteínas globulares (hemoglobinas); remover produtos químicos casualmente adicionados

---

<sup>6</sup> Fulões: cilindros horizontais fechados, normalmente de madeira, dotados de dispositivos para rotação em torno de seu eixo horizontal, com porta na superfície lateral para carga e descarga das peles, bem como para adição dos produtos químicos. (PACHECO, 2005, p. 18)



para conservação, extrair sangue, remover impurezas e preparar adequadamente a pele para etapas futuras.

FIGURA 35 - FULÕES



FONTE: WWW.CDTORRE.COM.BR

Na etapa de depilação e caleiro, o processo também é realizado em fulões e incide em retirar o pêlo, remover a epiderme, dilatar e separar as fibras do colagênio, efetuar o desengraxe iniciado no estágio do remolho e modificar as moléculas de colagênio, transformando alguns grupos reativos e algumas ligações entre as fibras.

Na próxima etapa, a pele segue para a máquina descarnadeira na qual realiza o processo de descarne. Nesse processo ocorre a eliminação do tecido subcutâneo e adiposo, colaborando para uma excelente penetração do produto químico na pele. Após o descarne, a pele, em alguns casos, passa por um processo de corte e remoção das sobras não retiradas pelos frigoríficos e matadouros.

A etapa seguinte refere-se ao processo de divisão. A pele é dividida em duas camadas: camada externa do couro conhecida como flor e a camada interna denominada raspa. A figura 36, mostra a máquina divisora que executa esse procedimento. A flor é marcada pelas especificações da pele, como os poros, sendo considerada a parte mais nobre da partição. Classificada como um subproduto do couro, a raspa pode ser utilizada para fabricação de produtos aveludados como a camurça e camurções para calçados e vestuários. Além disso, a raspa pode prosseguir o processo recebendo acabamento semelhante a flor na qual resultará em couros para aplicações secundárias. Na divisão, ocorre a calibração da espessura do couro que precisa ser 25% maior que a almejada no material acabado para proporcionar um couro uniforme, padronizado e de qualidade.



FIGURA 36 - MAQUINA DIVISORA



FONTE: WWW.BREMMPECK.COM.BR

Na sequência, apresenta-se o processo de descalcinação também conhecida como desengalagem. Esse procedimento é responsável pela remoção das substâncias químicas introduzidas na pele, a eliminação da cal. Incide em utilizar agentes que reage com a cal na qual origina produtos altamente solúvel facilitando a remoção com uma lavagem subsequente. No estágio da purga, aplica-se enzimas para higienização da pele, eliminando os restos de pêlo e gordura, bem como, preparando uma flor mais fina e macia. A pele com aparência áspera pode apontar defeitos nas operações seguintes, assim, é essencial sujeitar a pele ao processo de purga.

A última etapa da ribeira, o píquel, empenha-se em preparar a pele para o curtimento. Resumidamente este processo submete a pele a um banho em solução química a fim de ajustar o seu PH para recebimento do curtente a ser aplicado na próxima etapa.

#### 4.2.2 Curtimento

Ao sair do processo da ribeira a pele encontra-se limpa, mas ainda está ameaçada a sofrer ações de agentes nocivos que causam a deterioração da pele. Para evitar tal situação a pele passa pelo curtimento que consiste na transformação das peles em couro, tornando-as estáveis, conservadas e resistentes.

Para atender à diversidade de couros, existem variados tipos de curtimentos classificados como: mineral, vegetal e sintético. Usualmente, o processo de curtimento das peles é realizado em fulões.

No curtimento mineral a pele passa por um banho de sais de cromo, onde este se encontra em estado trivalente. Esse tipo de curtimento, o couro apresenta cor azulada e úmida originando couros chamados de Wet Blue. O processamento nesse tipo de curtimento é relativamente rápido e de excelente qualidade, assim, cerca de 98% dos couros produzidos no país são produzidos com sais de cromo, considerando-se o principal processo de curtimento.

Os demais tipos de curtimento não é escopo do estudo, contudo, será resumidamente abordado para conhecimento.

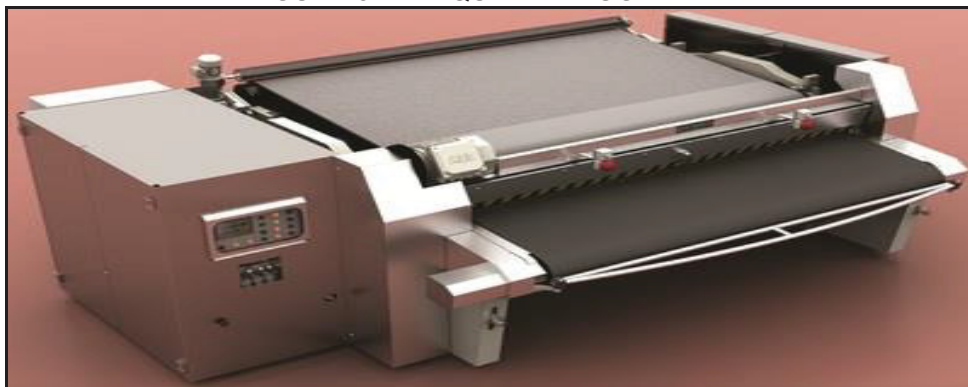
Assim, no curtimento vegetal as peles são imergidas em soluções com base em taninos contidos em extratos vegetais. Geralmente é utilizado para alguns tipos especiais de couro e para fabricação de solas, que caiu significativamente devido ao uso de materiais sintéticos para sua fabricação. O que torna o processo oneroso são os taninos que possuem alto custo.

Similarmente ao tipo anterior, o curtimento sintético é ainda mais caro. Usualmente utiliza-se no banho, soluções com base em curtentes orgânicos como resinas e taninos sintéticos o que assegura uniformidade e melhor penetração de outros produtos, além de, futuramente proporcionar um tingimento adequado.

#### 4.2.3 Acabamento Molhado

Após o curtimento, o couro fica em processo de descanso que corresponde o tempo de reação do produto. Ao chegar no tempo estabelecido de descanso o couro segue para enxugamento que se trata de uma etapa mecânica operada na máquina enxugadeira conforme figura 37. Sua função é eliminar o excesso de água para favorecer o rebaixamento do couro.

FIGURA 37 - MAQUINA ENXUGADEIRA



FONTE: WWW.CIMM.COM.BR

Na etapa seguinte, o couro é medido por meio da máquina medidora conforme ilustra a figura 38. A medição do couro é a etapa mais importante, pois é neste momento que fica evidenciado o rendimento gerado ao longo do processo. Além disso, o couro é vendido a metro e redução na sua medida significa queda na receita da empresa.

FIGURA 38 - MAQUINA MEDIDORA



FONTE: WWW.BREMMPECK.COM.BR

Posteriormente é realizado a classificação dos couros nos quais são selecionados conforme o tamanho e as quantidades de defeitos causados por: carrapatos, riscos, marcas de fogo, veias, cortes de esfolia e berne. Em função dessas adversidades ocorridas durante a vida do animal bovino, o couro pode apresentar elementos que o desvalorizam e devido a isso podem surgir, ao final da produção, couros de qualidade inferior. Por este motivo é necessário realizar a etapa de classificação para que sejam corretamente armazenados os couros destinados à venda e os couros considerados perdas de processo.

O couro wet blue está chegando na etapa de finalização, o próximo passo é feito mecanicamente em máquina de rebaixar ilustrada na figura 39. O rebaixamento do couro emprega a uniformização da espessura do couro e essa operação faz gerar uma grande quantidade de farelo de wet blue que normalmente é prensado e armazenado para posterior destinação, como demonstra a figura 40.

FIGURA 39 - MAQUINA REBAIXADEIRA



FONTE: WWW.AMERICLEATHERMAQUINAS.COM.BR

FIGURA 40 - FARELO WET BLUE DE REBAIXADEIRA PRENSADO



FONTE: PACHECO (2005)

Por último, o couro wet blue é finalizado, aplicando-se o processo de recorte a qual pode ser classificado como processo de ajustes nas extremidades do couro.

#### 4.3 PROPOSTA DE CONTROLES INTERNOS

Neste capítulo serão apresentados as sugestões e recomendações de controles internos para atendimento ao bloco K do Sped EFD (ICMS-IPI) nas empresas do ramo de curtimento e preparação do couro com intuito de promover a eficiência na entrega dessa obrigação. Os controles internos abrangem medidas orientativas, indicação de recursos para organização dos registros e alocação e limitação das responsabilidades.

#### 4.3.1 Registro 0190 – Identificação das Unidades de Medida

##### Tipo de Controle

Formulário de Medidas

##### Objetivo

Informar as unidades de medidas aplicadas pela empresa

##### Responsáveis

Suprimentos / Comercial / PCP

##### Descrição

Esse formulário com propósito de atender a parte fabril deverá ser preenchido pelos responsáveis das áreas de compras e comercial com o aval das áreas de engenharia química, PCP e estoque. Neste documento relaciona-se todas unidades de medidas praticadas na fabricação dos produtos.

A correta colocação das unidades de medidas nesse formulário permitirá a utilização da conversão de medidas que consiste em converter o produto controlado por uma unidade de medida atual em outra posteriormente. Isso facilitará que outras áreas possam ter seus controles conforme definido, por isso a necessidade de verificar como cada área pretende controlar os materiais e produtos tanto no estoque quanto na produção. A figura 41 mostra o que seria o cadastro padrão de unidades de medidas.

FIGURA 41 - PROTÓTIPO CADASTRO UNIDADE DE MEDIDDA

FORMULÁRIO UNIDADE DE MEDIDA																		
<b>Cadastro Unidade de Medida</b>	<b>Código Unidade de medida:</b>	<input type="text"/>																
	<b>Unidade de medida</b>	<input type="text"/>																
	<b>Descrição Unidade de medida:</b>	<input type="text"/>																
<b>Relação Unidade de Medida</b>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>CÓDIGO</th> <th>Unidade de Medida:</th> <th>Descrição:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>	CÓDIGO	Unidade de Medida:	Descrição:														
	CÓDIGO	Unidade de Medida:	Descrição:															

FONTE: O AUTOR (2017)

As unidades praticáveis na parte produtiva nos curtumes geralmente são quilos, metros cúbicos, litros e metros quadrados.

#### 4.3.2 Registro 0200 – Tabela Identificação do Item

##### Tipo de Controle

Ficha de cadastro de produto

##### Objetivo

Cadastrar todos os produtos da empresa para serem utilizados nas operações que envolvem: venda, compra, revenda, insumos, remessas, retornos, entre outras.

##### Responsáveis

Suprimentos / Comercial / Engenheiro Químico / Fiscal

##### Descrição

Essa ficha apresentará o cadastro dos produtos adquiridos e vendidos pela empresa. Neste cadastro constam informações importantes que influenciam no controle dos estoques, nos impostos e na produção. A figura 42 exibe um protótipo da ficha de cadastro de produtos. Essa figura demonstra as principais informações que devem ser inclusas no cadastro de produtos de um curtume.

FIGURA 42 - PROTÓTIPO FICHA DE CADASTRO DE PRODUTO

Ficha de Cadastro de Produto				
<b>Dados Cadastrais</b>	Código do Produto:	<input type="text"/>	Unidade de Medida:	<input type="text"/>
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>	Tipo de Produto	<input type="text"/>
	Armazém Padrão:	<input type="text"/>	Fator de Conversão:	<input type="text"/>
	Unidade de Medida Adicional:	<input type="text"/>	Tipo de Conversão	<input type="text"/>
<b>Impostos</b>	NCM:	<input type="text"/>	Alíquota Interna de ICMS:	<input type="text"/>
	Código de Serviço ISS:	<input type="text"/>	Código Gênero do Item:	<input type="text"/>
	Origem da Mercadoria:	<input type="text"/>	CEST:	<input type="text"/>

FONTE: O AUTOR (2017)

- Código do produto: Identifica o produto que será controlado e movimentado;
- Descrição do produto: Informa o nome do produto;
- Armazém padrão: tem por finalidade informar se o estoque está em poder da empresa, em poder de terceiros ou de terceiros em poder da empresa. Em casos que a produção seja alterada para uns dos armazéns é necessário alimentar a transferência de local na ficha de movimentação interno produto.
- Unidade de medida: registra a unidade de medida principal do produto para controle de estoque. É necessário informar aquela que quantifica o estoque. No caso do curtume, a matéria prima couro verde e salgado normalmente são controlados pela unidade de medida quilo (KG) e vendido a metros quadrados (m<sup>2</sup>). No cadastro de produto deve-se então informar, para essa matéria prima, a unidade de medida quilo, na qual o estoque será controlado, e, mais adiante será demonstrado como será realizada essa mudança de unidade de medida.
- Tipo de produto: Classifica o produto conforme sua destinação no processo produtivo, as especificações existentes são: mercadoria para revenda, matéria prima, produto em processo, produto acabado, subproduto e produto intermediário. Essa informação atuará nas fichas técnicas, ordem de produção, na relação de itens consumidos, itens produzidos e no estoque escriturado. Essa informação possibilitará a mensuração das quantidades no estoque escriturado, ou seja, o tipo de produto informado corresponderá o tipo de estoque existente. Ressaltando que os curtumes que possuem a cadeia produtiva do couro por completo deverão classificar o produto resultante, a cada finalização de processo, como “produto em processo”. O Bloco K não impede que seja consumido no processo produtivo produtos classificados como acabados, assim como, não impede que produtos classificados como em processo sejam vendidos, no entanto, para um controle mais adequado é interessante que a classificação seja relatada como o sugerido.



No quadro de impostos constam informações a serem preenchidas que poderão afetar nas apurações e nos benefícios fiscais que são concedidos. A NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) é um dos campos que influência nestas questões. A classificação equivocada da NCM pode trazer implicações as empresas como: a divergência nas alíquotas incidentes nos impostos de ICMS, IPI, II (Impostos de Importação), entre outros.

Os curtumes recebem muitos benefícios fiscais e trabalham com materiais importados e com exportação de produtos. Por este motivo, devem se atentar no momento de registrar a NCM no cadastro de produto, principalmente de produtos adquiridos, uma vez que, pode ocorrer casos em que o fornecedor tenha se equivocado na classificação da NCM do seu produto. Por isso, a importância de analisar o documento recebido e questionar junto ao fornecedor se essa classificação está de acordo. Caso a dúvida persista, o Ideal é realizar uma consulta aos órgãos competentes para definir corretamente a NCM a ser aplicada no produto. Dessa forma, as empresas poderão usufruir dos benefícios fiscais, de reduções e isenções tributárias sem medo de serem autuados.

No campo “origem da mercadoria” é informado com base na tabela A – Origem da Mercadoria de acordo com o Convênio sem nº/1970. Esse registro tem a finalidade de identificar se a procedência do material é nacional ou estrangeira. Deve constar esse registro no cadastro de produtos nas empresas de curtume, devido aos incentivos relacionados a importação e exportação, como o Draw Back cuja a finalidade é restituir, isentar ou suspender os impostos pertinentes a importação de mercadorias destinadas exclusivamente à exportação. Essa informação deverá acompanhar o material em todas as etapas do processo produtivo, assim, o Bloco K registrará que este material é produto importado podendo estar vinculado algum benefício fiscal no qual deverá ter uma destinação exclusiva. O cruzamento de dados entre os blocos do Sped Fiscal EFD (ICMS-IPI) poderá detectar caso a destinação seja diferente do que está previsto no benefício fiscal concedido.

Outro item importante de cadastro de produto e que deve ser realizado pelos curtumes é a informação do “Código de Gênero do Item”. Esta informação torna-se obrigatória para empresas que adquire produtos primários classificados na tabela “Gênero do Item de Mercadoria/Serviço” indicada no Item 4.2.1 do Ato COTEPE/ICMS nº 09, de 18 de abril de 2008. Couro utilizado pelos curtumes sendo



classificado como produto primário deverá preencher com o código 41, que corresponde a: peles, exceto a peleteria (peles com pêlo), e couros.

#### 4.3.3 Registro 0210 – Consumo Especifico Padronizado

##### Tipo de Controle

Ficha técnica

##### Objetivo

Demonstrar os materiais necessários, mão de obra e equipamentos empregados na elaboração do produto, servindo de instrumento para planejamento e controle gerencial.

##### Responsáveis

Engenheiro Químico / PCP

##### Descrição

Nesta ficha técnica constará informações relativas aos meios utilizados para fabricação do produto tanto em produção interna quanto externa visando o atendimento ao Bloco K. O preenchimento dessa ficha deverá ser efetuado pelos responsáveis citados anteriormente, uma vez que, há informações específicas a serem registradas que pertencem a diferentes áreas.

Deve-se também informar na lista técnica de produto, o percentual de perda estimada no processo, informação está pertinente a área técnica de produção. O Bloco K exige essa informação e esse percentual poderá variar de curtume para curtume devido aos defeitos apresentados no couro adquirido, transporte, perdas por espera, manuseio do couro realizado inadequadamente e da inovação tecnológica. Caso o percentual de perda seja elevada, acima do registrado pelo ramo de atividade, se faz necessário a obtenção de um laudo de autoridade técnica alegando o motivo pelo alto índice de perdas, visto que, as autoridades fiscais podem vir a questionar o motivo pelo qual existe essa disparidade.

O interessante seria analisar o causador de perdas excessivas e procurar medidas corretivas, não somente para informar corretamente a perda estimada, mas

também por questões de redução de custos. A figura 43 demonstra um protótipo do preenchimento da ficha técnica.

FIGURA 43 - PROTÓTIPO FICHA TÉCNICA

FICHA TÉCNICA									
PRODUTO BASE	Código:	<input type="text"/>					Unidade de Medida:	<input type="text"/>	
	Descrição:	<input type="text"/>					Rendimento:	<input type="text"/>	
MATERIA PRIMA E INSUMOS	Código da MP / Insumo	Descrição da MP / Insumo	Unidade de Medida	Tipo (MP ou Insumo)	Quantidade	Unit. Médio	Total	% Perda	Armazém Padrão
PROCESSO	Descrição do Processo	Setor	Equipamento	Qtde Horas	Custo Hora				

FONTE: O AUTOR (2017)

Ao informar a matéria prima couro verde e salgado se atentar a unidade de medida, caso a industrialização do couro seja em metros quadrado deverá informar na ficha técnica do produto para que conversão no momento da requisição e registro na ordem de produção seja feita a conversão de medidas. Ao contrário, a industrialização será efetuada em quilo e no momento do faturamento será convertido, orienta-se então informar quilo na ficha técnica.

De praxe, os curtumes tanto controlam o couro wet blue em metros quadrados, o ideal é escolher controlar o couro verde e/ou salgado em quilo e converter em metros quadrados ao consumir.

#### 4.3.4 Registro 0220 – Fatores de Conversão de Unidades

##### Tipo de Controle

## Ficha de cadastro de produto

### Objetivo

Efetuar a conversão de medidas principais cadastradas nos produtos

### Responsáveis

Operação / Comercial / PCP

### Descrição

Recomenda-se que os fatores de conversão sejam inclusos no próprio cadastro de produto para haver maior controle dos estoques. Na necessidade de saber o saldo de estoque por produto é possível avaliar pelas duas medidas quando estas forem classificadas no próprio cadastro do item.

A responsabilidade por esta informação foi destinada a operação nos casos em que a empresa optar por trabalhar com unidade de medidas distintas. A conversão pode ocorrer no momento da requisição da matéria prima quando esta for controlada no estoque por outra unidade de medida ou quando o produto é comercializado por outra unidade medida em que no ato do faturamento ocorre a conversão. A figura 44 apresenta o protótipo da ficha de cadastro de produto na qual consta as informações essenciais para conversão de medidas.

FIGURA 44 - PROTÓTIPO CONVERSÃO DE MEDIDAS

<b>Dados Cadastrais</b>	Código do Produto:	<input type="text"/>	Unidade de Medida:	<input type="text"/>
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>	Tipo de Produto	<input type="text"/>
	Armazém Padrão:	<input type="text"/>	Fator de Conversão:	<input type="text"/>
	Unidade de Medida Adicional:	<input type="text"/>	Tipo de Conversão	<input type="text"/>

FONTE: O AUTOR (2017)

Os campos em destaque na figura 44 deverão ser preenchidos da seguinte forma:

- Unidade de Medida: é a unidade de medida padrão utilizada nas operações e compra e venda.

- Fator de Conversão: Registra-se o número que ao ser multiplicado ou dividido pela a unidade de medida padrão resultará na unidade de medida adicional.
- Tipo de Conversão: Registra-se a operação aritmética utilizada para conversão das medidas. Deve-se definir se a unidade de medida adicional será multiplicada ou dividida pela unidade de medida padrão. Lembrando que no bloco K a conversão ocorre pela operação aritmética da multiplicação.
- Unidade de Medida Adicional: Se faz necessária quando a empresa necessita trabalhar com unidade distintas. Como ocorre no curtume quando se compra matéria prima em quilo e a transforma em metro quadrado para venda. Neste caso, informa-se nessa opção que o produto possui como medida adicional o metro quadrado.

#### 4.3.5 Registro K200 – Estoque Escriturado

##### Tipo de Controle

Ficha Kardex

##### Objetivo

Apresentar movimentação dos materiais e os saldos em estoque de forma precisa.

##### Responsáveis

Estoque / Produção

##### Descrição

Essa ferramenta auxiliará no preenchimento do registro K200, pois fornece toda movimentação ocorrida no estoque, bem como, o saldo atualizado do produto. De forma simples e rápida é possível observar por meio desse controle gargalos e desvios de mercadorias. O responsável pela alimentação dessa ficha é o setor de estoque, contudo a produção devida as solicitações de requisição tem participação nesse controle. A figura 45 apresenta um protótipo da ficha kardex mensal.

FIGURA 45 - PROTÓTIPO FICHA KARDEX

FICHA KARDEX									
Identificação do Item	Código do Produto:	<input type="text"/>			Armazém Padrão:	<input type="text"/>			
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>			Unidade de Medida:	<input type="text"/>			
	Código Industrializador	<input type="text"/>			Tipo de Produto	<input type="text"/>			
	Saldo Inicial:	<input type="text"/>			Movimento inicial:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
	Saldo Final:	<input type="text"/>			Movimento final:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
KARDEX	Data	Tipo de Operação	nº documento	Quantidade	Unitário	Total	Saldo	Unitário	Total

FONTE: O AUTOR (2017)

Esse documento controla tanto estoque de materia prima quanto a de produto acabado. Ao final de cada procedimento, essa ficha deverá ser atualizada com dados descritos nos documentos percentes a cada operação.

A ficha apresentará as informações conforme cada lacuna descrever:

- Código do produto: Informa o código do produto que se deseja registrar as movimentação e saldos;
- Descrição do produto: conforme ficha de cadastro produto;
- Armazém padrão: conforme ficha de cadastro produto;
- Unidade de medida: conforme ficha de cadastro produto;
- Código industrializador: será necessário descrever o código quando o produto estiver em poder do fornecedor para fabricação ou quando o material do cliente estiver em pode da empresa para indutrialização;
- Tipo de produto: ficha de cadastro produto;
- Saldo inicial: o saldo gerado no ultimo periodo informado deverá constar neste campo;
- Saldo final: o saldo gerado no kardex no ultimo dia do mês deverá ser replicado neste campo;
- Movimento inicial: informa a data que iniciou o controle do produto no periodo;

- Movimento final: informa a data que finalizou o controle do produto no período.
- Data: Informa a data em que ocorreu a movimentação no estoque do produto;
- Tipo de operação: descreve a movimentação de entrada e saída do material do estoque. O registro de circulação de mercadoria engloba: recebimento de NF, requisição de material, venda, transferência, entre outros.
- N° do documento: Informa a numeração do documento que registrou a movimentação. Em casos de entrada de mercadoria anota-se o número da NF, saída de material para produção anota-se o número a requisição de material, entrada de produto acabado registra-se o nº da ordem de produção encerrada e assim por diante.
- Quantidade: descreve o número de materiais que foram recebidos e retirados do estoque. O valor deverá ser positivo nas entradas e negativo nas saídas para que se obtenha o saldo ;
- Unitário: registra-se o valor unitário de aquisição na entrada e o valor do custo medio na saída;
- Total: determina o valor total se multiplicar as quantidades pelo valor unitário;
- Saldo: apresenta a quantidade de material em estoque na data;
- Unitário: demonstra o custo médio na data;
- Total: apresenta a valorização do estoque na data.

Ressaltando que o fechamento dos estoques ocorrem no mesmo período de apuração dos impostos ICMS ou IPI, isto é, se o período de apuração é mensal, os estoques e todas as movimentações deverão ser encerrados dentro desse período.

#### 4.3.6 Registro K210 – Desmontagem de Itens

Este registro não se aplica as empresas de curtume, visto que, o produto de origem animal passa por um processo de transformação na qual obtenha-se uma nova espécie de produto, ou seja, não se incorpora no couro outros tipos de materiais para sua formação, portanto, não há itens para extrair do produto.

#### 4.3.7 Registro K215 – Itens Decorrentes da Desmontagem

Este registro não se aplica as empresas de curtume, visto que, o produto de origem animal passa por um processo de transformação na qual obtenha-se uma nova espécie de produto, ou seja, não se incorpora no couro outros tipos de materiais para sua formação, portanto, não há itens para extrair do produto.

#### 4.3.8 Registro K220 – Outras Movimentações Internas

##### Tipo de Controle

Ficha de movimentação interna (Transferência de Produtos)

##### Objetivo

Realizar movimentações de produtos internamente com a finalidade de manter atualizado os saldos em estoque dos produtos.

##### Responsáveis

Estoque / Produção

##### Descrição

Essa ficha permite maior controle nas movimentações internas facilitando no fluxo de materiais evitando que as informações se dispersam. A responsabilidade pelo preenchimento das informação e acompanhamento é do setor de estoque juntamente com a produção que é o principal envolvido na operação. A figura 46 exibe um protótipo da ficha de movimentação interna de produto.

Nas empresas de curtume será mais utilizada para reclassificação de produtos para reprocessamento, para entrada de materiais com outra unidade de medida, transferência de produto acabado para subproduto e recebimento de materiais importado em que os materiais são recebidos no estoque parcialmente pelas notas fiscais chamadas filha.

Orienta-se que as informações constantes na nota fiscal mãe, na qual registra-se todos os valores e quantidades do processo de importação, sejam evidenciadas em um armazém provisório até a chegada dos volumes parciais pela nota filha. Conforme chega os materiais físicos com a nota filha baixa-se por meio da

ficha de movimentação interna o armazém provisório e transfere para o armazém efetivo. Para bloco K, o material terá a descrição do tipo de produto correspondente e permanecerá no estoque em sua totalidade, a descrição do processo acima é apenas para um controle interno a qual visa evitar a requisição de materiais que ainda não estão no estoque da empresa.

FIGURA 46 - PROTÓTIPO FICHA MOVIMENTAÇÃO INTERNA PRODUTO

MOVIMENTAÇÃO INTERNA (TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS)						
ORIGEM	Código do Produto:	<input type="text"/>	Armazém Padrão:	<input type="text"/>		
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>	Unidade de Medida:	<input type="text"/>		
	Tipo de Produto	<input type="text"/>	Quantidade Movimentada:	<input type="text"/>		
	DT Movimentação:	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>		
DESTINO	Código do Produto:	<input type="text"/>	Armazém Padrão:	<input type="text"/>		
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>	Unidade de Medida:	<input type="text"/>		
	Tipo de Produto	<input type="text"/>				
RELAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO	Código do produto	Descrição do produto	Tipo de Produto	Armazem Padrão	Unidade de Medida	Quantidade
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

FONTE: O AUTOR (2017)

Compreende-se dessa forma cada informação da ficha apresentada:

- Código do produto: Informar o produto que pretende transferir as informações;
- Descrição do produto: Descreve o nome do produto ;
- Armazém padrão: ficha de cadastro produto
- Unidade de medida: ficha de cadastro produto;
- Tipo de produto: ficha de cadastro produto
- Quantidade: Indica o número de produtos que serão transferidos para outro código, armazém ou terá sua unidade de medida alterada;



- DT movimentação: Prescreve a data em que se realizou as devidas alterações do produto.

As informações do quadro “destino” o código do produto será informado aquele que receberá as informações do produto origem. Caso a unidade de medida seja diferente e o no cadastro dos produtos a informação pertinente a alteração de medidas esteja correta, o produto destino receberá as informações conforme a unidade de medida estabelecida para o mesmo.

#### 4.3.9 Registro K230 – Itens Produzidos

##### Tipo de Controle

Ordem de Produção

##### Objetivo

Processo inicial na fabricação do produto, a ordem de produção identifica e mensura todos os materiais e as etapas de produção empregados para obtenção do produto final.

##### Responsáveis

Operacional / Estoque / PCP

##### Descrição

Por meio da ordem de produção obtém-se: os insumos apropriados de acordo com a estrutura do produto, as movimentações de matérias primas e produtos acabado concedendo a rastreabilidade, apontamento de produção no que se refere ao tempo gasto com pessoas e máquinas para fabricação e o registro de custo de material e mão de obra, que são incorporados ao custo do produto final. Assim, por meio desse controle é possível organizar as informações de movimentação que permeiam a produção.

A particularidade do setor coureiro para utilização da ordem de produção é a conversão do fator do couro verde e salgado. Neste momento, ao registrar a quantidade de matéria prima que será utilizada na produção, deve-se realizar o registro de conversão na ordem com base no fator e na medida adicional

mencionada na ficha técnica do produto. Realiza-se a requisição das quantidades de material pela a unidade de medida padrão para controle de estoque e ao informar o consumo na ordem de produção registra-se as quantidades já convertidas.

Para industrializações ocorridas em produtos que pertencem a outras empresas, o ideal é separar as ordens de produção para que seja possível medir com mais exatidão todos os materiais e mão de obra empenhadas na fabricação. É interessante intercalar as produções próprias com a produção dos produtos de terceiros, isto é, não realizar a produção em conjunto, visto que, o couro de posse da indústria pode ter qualidade diferente do que a empresa adquire. Essa separação facilitará a empresa na avaliação dos custos pertinentes ao processo realizado, bem como na elaboração do valor a ser cobrado pelo serviço.

A figura 47 apresentará o modelo sugerido de ordem de produção.

FIGURA 47 - PROTÓTIPO ORDEM DE PRODUÇÃO

(continua)

[illegible]

(conclusão)

MOD	Departamento:	Matricula do operário:	DT Início	DT Término	Horas Início	Horas Término	Horas Improdutivas
OBSERVAÇÕES							

FONTE: O AUTOR (2017)

Cada campo constante nos quadros da ordem de produção expõe:

Dados da Ordem:

- N° da Ordem: Identifica o número da ficha da ordem de produção que contém os materiais e as etapas de produção;
- Código do Produto: Informa o código do produto que se pretende fabricar;
- Descrição do Produto: Apresenta o nome do produto a ser produzido;
- Tipo de Produto: Conforme descrito no item 4.3.2
- Quantidade Produzida: Identifica o número de produtos fabricados;
- UM: Unidade de Medida. (Conforme descrito no item 4.3.2)
- UM Adicional: Unidade de Medida Adicional (Conforme descrito no item 4.3.4)
- Data de início: Indica a data de início do processo produtivo;
- Data de termino: Indica a data que se finalizou a produção do item. Quando ocorrer de o produto não ser finalizado no período de apuração, este campo deverá permanecer em branco até a conclusão do processo produtivo;
- Quantidade prevista: Informar o número de produtos que deverão resultar da ordem de produção. Essa quantidade é estimada na ficha

técnica do produto na qual descreve a quantidade de insumos necessários para se chegar ao produto final;

- Quantidade de Perdas: Informa o número de produtos finalizados que não atenderam as especificações técnicas e por este motivo terão outra destinação.

#### Tipos de Ordem:

- Produção: Informa que a fabricação do produto ocorrerá no estabelecimento da empresa;
- Retrabalho: Apresenta que haverá reprocessamento em produto com defeito;
- Industrialização em Terceiros: Apresenta que o produto que está em poder da empresa será remetido para fabricação em outra indústria;
- Industrialização de Terceiro: Informa que a empresa está em posse de produtos de outras indústrias para fabricação na sua unidade fabril.
- Código industrializador: Indica o código da empresa que está em posse do produto para fabricar, seja ela um cliente que remeteu o produto para fabricação na empresa ou um fornecedor que recebeu o produto da empresa para produzir.

#### Materiais:

- Código do produto: Indica o código do material utilizado na fabricação do produto;
- Descrição do produto: Informar o nome do material;
- Armazém padrão: Conforme descrito no item 4.3.2
- Unidade de medida: Conforme descrito no item 4.3.2
- Tipo de produto: Conforme descrito no item 4.3.2
- Quantidade requisitada: o número de materiais baixados do estoque para elaborar o produto.

#### MOD

- Departamento: Indica de qual departamento está sendo realizado o processo produtivo;
- Matricula do operário: o número de identificação do funcionário que está elaborando o produto;
- Data início: Indica o dia em que operário iniciou a fabricação do produto;
- Data termino: Indica o dia em que operário termino a fabricação do produto;
- Horas início: Indica o horário em que o operário iniciou o processo de fabricação;
- Horas termino: Indica o horário em que o operário iniciou o processo de fabricação;
- Horas improdutivas: Aponta as horas desperdiçadas do processo produtivo que podem ser ocasionadas, por exemplo, por parada nas maquinas devido a problemas de manutenção.

#### 4.3.10 Registro K235 – Itens Consumidos

##### Tipo de Controle

Ficha de Requisição de Materiais

##### Objetivo

Demonstrar insumos consumidos no processo para formação do produto resultante e efetuar as baixas de materiais no estoque.

##### Responsáveis

Estoque / Operacional / PCP

##### Descrição

É a ferramenta que registra a alocação dos materiais às ordens de produção. Por meio desse documento interno é possível averiguar os materiais e as quantidades solicitadas para consumo no processo produtivo. Prepara-se o documento especificando os materiais e as quantidades a serem aplicadas na

produção e após aprovação da solicitação, deve-se encaminhar ao responsável pelo estoque para proceder com a liberação dos materiais à produção.

Além da ficha de Requisição de Material, outra forma de conferência e registro de materiais requisitados para consumo é a ordem de produção que também apresenta informações relacionados aos materiais.

Nas empresas do setor coureiro, como já foi dito, utilizam unidades de medidas distintas nas transações da matéria prima principal, na qual registro da saída do material requisitado é realizada em quilo e na ordem de produção em metros quadrados. Logo, tanto a ordem de produção quanto a ficha de requisição de material terão a informação da segunda unidade de medida para facilitar no monitoramento dos itens consumidos.

É interessante anexar uma via da requisição de material a ordem de produção para assegurar os apontamentos de movimentação. Em meio ao processo industrial, podem ocorrer a necessidade de substituir o insumo informado na ficha técnica, neste caso, o item substituto será evidenciado apenas na requisição de materiais e que poderá ser facilmente identificado quando esta documentação for anexa a ordem de produção. A figura 48 demonstra o modelo de ficha de requisição de material.

FIGURA 48 - PROTOTIPO REQUISIÇÃO DE MATERIAL

(continua)

REQUISIÇÃO DE MATERIAL				
Dados da Requisição	Nº da Requisição	<input type="text"/>	Ordem de produção nº:	<input type="text"/>
	Setor Requisitante:	<input type="text"/>	Data da Requisição	<input type="text"/>
	Tipo de Requisição <input type="checkbox"/> Materia Prima <input type="checkbox"/> Material de Uso/Consumo <input type="checkbox"/> EPI	Tipo de Movimentação: <input type="checkbox"/> Entrada <input type="checkbox"/> Saída		
Aplicação na Produção	Código do Produto:	<input type="text"/>	Industrialização:	<input type="checkbox"/> Própria <input type="checkbox"/> Em terceiros <input type="checkbox"/> De Terceiros
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>		
	Setor de Aplicação:	<input type="text"/>	Código do industrializador:	<input type="text"/>

(conclusão)

Materiais	Código do produto:	Descrição do produto:	UM	UM Adicional	AMZ	TP de Produto	Qtde Req.	Custo unit.	Total	Insumo Substituto	Nº Documento

Aprovado por: \_\_\_\_\_
Data: \_\_\_\_\_

FONTE: O AUTOR (2017)

Os campos da ficha de Requisição de Material abrangem:

#### Dados Requisição

- Nº da Requisição: Identifica a numeração da ficha que foi requisitado o material;
- Nº Ordem de Produção: Evidencia para qual ordem de produção foi requisitado o material
- Setor Requisitante: Informar qual departamento da área fabril solicitou o material;
- Data da Requisição: Indica a data da solicitação do material;
- Tipo de Requisição: Identifica o tipo de material requisitado;
- Tipo de Movimentação: Indica se o material está saindo ou entrando no estoque.

#### Aplicação na Produção:

- Código do Produto: Identifica o código do produto resultante da industrialização;
- Descrição do Produto: Informar o nome do produto;
- Setor de Aplicação: Evidencia o setor que utilizará o material no processo produtivo;
- Industrialização: Indica se a fabricação do produto acontecerá na própria empresa, em um industrializador externo ou trata-se de industrialização de
- Código do Industrializador: Conforme item 4.3.5

#### Materiais:

- Código do Produto: Indica o número do material que será utilizado no processo produtivo;
- Descrição do Produto: Informar o nome do produto;
- UM: Indica a unidade de medida principal
- UM Adicional: Indica a segunda unidade de medida
- AMZ: Evidencia o armazém que estava estocado o material;
- TP de Produto: Identifica o tipo de produto, conforme descrito no item 4.3.2
- Qtde Req: Indica o número de materiais requisitados;
- Custo Unit.: Evidencia o valor unitário que foi adquirido o material;
- Total: Evidenciar o valor total do custo do material requisitado
- Insumo Substituto: Utiliza-se quando ocorrer substituição do insumo indicado na ficha técnica. Neste campo é necessário informa qual o insumo foi substituído.
- Nº Documento: Indica o número da ordem de produção ou outra identificação que se faça necessário.

Nas hipóteses de retorno de material não utilizado na fabricação, o ideal é que a quantidade enviada reproduza a quantidade estabelecida na ficha técnica, caso isso não seja possível, essa informação de quantidade retornada deverá ser apresentada nas fichas de acertos de inventários, independentemente do período de apuração em que apresentar as sobras. É entendido que se houve sobra de material e insumo, as requisições não atenderam as recomendações de fabricação da ficha técnica ocorrendo distorções das quantidades necessárias para obtenção do produto final, assim, por mais que tenha ocorrido dentro de período de apuração, se faz necessário o ajuste no acerto de inventário pois entendesse que a quantidade requisitada não seguiu as informações descritas na ficha técnica.

#### 4.3.11 Registro K250 – Itens Produzidos em Terceiros

##### Tipo de Controle

Ordem de Produção



### Objetivo

Supervisionar a produção industrial, os estoques e os produtos finalizados da industrialização realizada em terceiros.

### Responsáveis

Operacional / Estoques / PCP

### Descrição

Para o controle das informações pertinentes a este registro indica-se a utilização da ordem de produção. Como apresentado na figura 47, no quadro “Tipo de Ordem” é possível identificar o local de elaboração do produto, que neste caso será industrialização em terceiros e mencionar o código do fornecedor que fabricará o produto para empresa.

Se a encomendante disponibilizar insumos para fabricação em outra empresa fabril, deverá informar o consumo dos mesmos na ordem de produção aberta específica para industrialização em terceiros, visto que, o informante desse registro no bloco K é o proprietário dos materiais e não industrializador.

O produto será remetido para o industrializador por meio de nota fiscal constando as matérias primas e insumos que serão utilizados no processo conforme o documento ordem de produção. Posterior ao processo de fabricação, o industrializador emitirá duas notas fiscais, sendo uma de retorno simbólico de insumos e a outra cobrando o serviço prestado. A ordem de produção será encerrada no momento em que a nota fiscal de remessa e a de serviço for recebida pela empresa contratante, que deverá vincular essas notas fiscais a ordem de produção expedida para que haja apuração da quantidade produzida e alocação dos custos dos materiais, assim como, o custo do serviço prestado que poderá apresentar também valores referentes a insumos do próprio industrializador.

Nas hipóteses de retorno de material não utilizado na fabricação em terceiros, o ideal é que a quantidade enviada reproduza a quantidade estabelecida na ficha técnica, caso isso não seja possível e o retorno ocorrer no mesmo período de apuração, essa informação poderá ser ajustada na ordem de produção e o retorno ao estoque será evidenciado pela entrada da nota fiscal de retorno de insumos não utilizado em produção. Caso contrário, o retorno ocorreu

posteriormente ao período de apuração a correção deverá seguir o mesmo procedimento apontado no item 4.3.9 de itens produzidos.

Como a obrigação atenderá todo ente federativo, existem particularidades em algumas esferas estaduais a respeito do retorno do material remetido para industrialização. Para obter o benefício de isenção de pagamento de imposto é necessário que o retorno seja realizado dentro do prazo estipulado. Para tal controle, pode-se utilizar a ficha kardex (apresentado no item 4.3.5) que registrada todas as operações de movimento com os produtos. Nesta ficha contém a data, as quantidades e o campo de documento vinculado na qual pode ser indicado a nota fiscal de retorno dos materiais que foram remetidos para industrialização em terceiros. Com isso, é possível identificar a data que foi remetido para o industrializador e data de retorno para o encomendante.

Inclusive por meio do kardex é possível atualizar os saldos dos materiais que foram devolvidos para o estoque por meio da nota fiscal de insumos não utilizados em processo.

#### 4.3.12 Registro K255 – Itens Consumidos em Terceiros

##### Tipo de Controle

Requisição de Materiais

##### Objetivo

Demonstrar os materiais remetidos para industrialização em terceiros.

##### Responsáveis

Operacional / Estoques / Engenheiro Químico

##### Descrição

O controle sugerido para administração das informações desse registro é a ficha de requisição de material exibida na figura 48. Recomenda-se que seja diferenciada as compras ou a estocagem de materiais e insumos para industrialização em terceiros em virtude de facilitar a gestão de materiais. Na ficha de identificação do item contém um campo com a informação do armazém que corresponde em qual espaço físico está localizado os materiais.

Ao identificar os materiais que serão destinados a fabricação no industrializador contratado, será preciso informar que estes pertencem ao armazém em poder de terceiros. Desse modo, ao requisitar o material, mediante ficha de requisição de material, será identificado que aquele item está alocado ao armazém de terceiro e da mesma maneira a informação será registrada na ordem de produção no quadro de “materiais”. Na ficha kardex do produto, terá que conter o armazém correspondente a produção externa e as respectivas movimentações.

#### 4.3.13 Registro K260 – Reprocessamento / Reparo de Produto/ Insumo

##### Tipo de Controle

Ordem de Produção

##### Objetivo

Evidenciar e monitorar a necessidade de melhoria em produtos acabados

##### Responsáveis

Operacional / Engenheiro Químico

##### Descrição

Existem situações em que o produto acabado, por algum motivo, necessita passar por uma nova etapa produtiva para melhorias ou correções. Nas empresas de curtume os produtos wet blue em sua fase acabada pode apresentar elementos que os desvalorizem e dependendo do grau de degradação, bem como por ser um produto primário, torna-se impossível a sua recuperação. Contudo, em algumas situações, é possível recuperar a deterioração ocorrida no couro quando este for de menor impacto. Alguns curtumes costumam utilizar a máquina de costura para reparar estes pequenos danos causados no couro, logo após o processo de classificação e medição. No entanto, não chega a tratar este procedimento como reprocesso, uma vez que, ainda não foi encerrado o processo produtivo do couro.

Dentre os casos que podem ser classificados como reparo ou retrabalho no couro classificam-se: as falhas no curtimento do couro e a sujeira após o procedimento de limpeza nas peles. O ideal é encerrar a ordem de produção e iniciar uma nova para reparo no produto acabado. Para o registro dos retrabalhos

ocorridos no couro é necessário seguir o modelo de produção da figura 49, a descrição da utilidade de cada campo da ordem já foi aludida no capítulo 4.3.9.

FIGURA 49 - PROTÓTIPO ORDEM DE PRODUÇÃO REPROCESSAMENTO

ORDEM DE PRODUÇÃO									
Dados da Ordem	Nº da Ordem:				Unidade de medida:				
	Código do Produto:				Data de início:				
	Descrição do Produto:				Data de término:				
	Tipo do Produto:				Quantidade Prevista:				
	Quantidade Produzida:				Quantidade Perdas:				
Tipo da Ordem	<input type="checkbox"/> Produção <input type="checkbox"/> Industrialização em Terceiros <div>Código do Industrializador</div> <div></div>								
	<input checked="" type="checkbox"/> Retrabalho <input type="checkbox"/> Industrialização de Terceiros								
MATERIAIS	Código do produto	Descrição do Produto	Armazém Padrão	UM	UM Adicional	Tipo de Produto	Qtde Requisitada	Custo Unitário	Custo Total
MOD	Departamento:	Matricula do operário:	DT Início	DT Término	Horas Início	Horas Término	Horas Improdutivas		
OBSERVAÇÕES									

FONTE: O AUTOR (2017)

Como forma de controlar este processo indica-se a utilização do modelo proposto e a adoção do procedimento a seguir:

1. Criar um novo código de produto na qual será indicado no campo de tipo de produto a informação de produto em processo caracterizando um retrabalho;

2. Por meio da movimentação interna, as quantidades com divergências serão transferidas para esse novo código que será tratado como insumo do produto que passará por reprocessamento.
3. Na ordem de produção orienta-se informar o mesmo código do produto acabado no quadro “dados da ordem” e na ficha de requisição de materiais apontará o novo código e as quantidades que deverão passar pelo retrabalho. Essa movimentação também deverá ser registrada na ficha kardex indicando o tipo de operação no campo correspondente, sendo eles: requisição, compra, venda, acerto de inventário, entre outros. A figura 50 apresenta um exemplo de preenchimento do modelo sugerido.

FIGURA 50 - ORDEM DE PRODUÇÃO DE REPROCESSO PREENCHIDO

ORDEM DE PRODUÇÃO																																																					
<b>Dados da Ordem</b>	Nº da Ordem:	<input type="text" value="12012030"/>	Unidade de medida:	<input type="text" value="M²"/>																																																	
	Código do Produto:	<input type="text" value="1120001"/>	Data de início:	<input type="text" value="20/01/20X1"/>																																																	
	Descrição do Produto:	<input type="text" value="Couro Wet Blue"/>	Data de término:	<input type="text" value="21/01/20X2"/>																																																	
	Tipo do Produto:	<input type="text" value="Produto Acabado"/>	Quantidade Prevista:	<input type="text" value="50"/>																																																	
	Quantidade Produzida:	<input type="text" value="50"/>	Quantidade Perdas:	<input type="text"/>																																																	
<b>Tipo da Ordem</b>	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: flex-start;"> <div> <input type="checkbox"/> Produção           <input type="checkbox"/> Industrialização em Terceiros         </div> <div> <input checked="" type="checkbox"/> Retrabalho           <input type="checkbox"/> Industrialização de Terceiros         </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">           Código do Industrializador  <input style="width: 80px;" type="text"/> </div> </div>																																																				
<b>MATERIAIS</b>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">Código do produto</th> <th style="width: 20%;">Descrição do Produto</th> <th style="width: 10%;">Armazém Padrão</th> <th style="width: 5%;">UM</th> <th style="width: 5%;">UM Adicional</th> <th style="width: 10%;">Tipo de Produto</th> <th style="width: 10%;">Qtde Requisitada</th> <th style="width: 10%;">Custo Unitário</th> <th style="width: 10%;">Custo Total</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>12012040</td> <td>Couro retrabalho</td> <td>Próprio</td> <td>KG</td> <td>M²</td> <td>Em Processo</td> <td style="color: red;">50</td> <td>300,00</td> <td>15.000,00</td> </tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> </tbody> </table>								Código do produto	Descrição do Produto	Armazém Padrão	UM	UM Adicional	Tipo de Produto	Qtde Requisitada	Custo Unitário	Custo Total	12012040	Couro retrabalho	Próprio	KG	M²	Em Processo	50	300,00	15.000,00																											
	Código do produto	Descrição do Produto	Armazém Padrão	UM	UM Adicional	Tipo de Produto	Qtde Requisitada	Custo Unitário	Custo Total																																												
	12012040	Couro retrabalho	Próprio	KG	M²	Em Processo	50	300,00	15.000,00																																												

FONTE: O AUTOR (2017)

Caso o produto com defeito tenha outra destinação, por exemplo, será reclassificado como subproduto para venda, haverá alteração no código do item com defeito e neste caso o procedimento é transferir as quantidades para este código e realizar a venda. Caso ainda, este produto classificado, agora como subproduto, necessite de algum reprocessamento, não poderá utilizar a ordem de produção com

a informação de “tipo de ordem” retrabalho, visto que, houve alteração no código do produto com defeito e esse processo deverá ser realizado com uma ordem de “tipo de ordem” produção.

#### 4.3.14 Registro K265 – Reprocessamento/ Reparo – Mercadorias Consumidas e/ou Retornadas

##### Tipo de Controle

Requisição de Materiais ou/e Ordem de Produção

##### Objetivo

Apresentar os produtos utilizados para o retrabalho

##### Responsáveis

Engenheiro Químico / Operacional

##### Descrição

A requisição de materiais e a ordem de produção são controles que permitirão apontar os insumos e materiais utilizados no reprocessamento e reparo de produtos com defeitos, bem como o registro do seu efetivo retorno ao estoque. Por meio desses controles é possível extrair os dados necessários para alimentar o registro K265.

#### 4.3.15 Registro K270 – Correção Apontamento de Entrada

##### Tipo de Controle

Ficha de Acerto de Inventário

##### Objetivo

Proporcionar a correção dos saldos de estoque e de apontamentos de produção.

##### Responsáveis

Estoque / Produção / PCP

##### Descrição

As correções de saldos e divergências de estoque é uma rotina realizada por meio de ajustes de inventário que será extinta com a chegada do bloco K. As autoridades fiscais criaram os registros que permitem as correções de apontamentos relacionados ao estoque e produção. Dessa perspectiva, o controle foi delineado com base nos dados dos registros de correções que constam no próprio bloco K, a fim de, prestar as informações de acordo com as instruções estabelecidas, já que antes do surgimento dessa obrigação não haviam regras efetivas para devida normalização dos estoques.

Apresenta-se na figura 51 o modelo de controle para registro das correções de itens produzidos e reprocessados, apontamentos de produção e dos estoques escriturados. Orienta-se que após a identificação da correção nessa ficha é preciso atualizar as fichas kardex dos produtos correspondentes.

FIGURA 51 - PROTÓTIPO ACERTO DE INVENTÁRIO

ACERTOS DE INVENTÁRIO				
ITENS PRODUZIDOS E REPROCESSADOS	Código OP:	<input type="text"/>	Descrição do Produto:	<input type="text"/>
	Data inicial apuração:	<input type="text"/>	Quantidade Negativa:	<input type="text"/>
	Data final apuração:	<input type="text"/>	Quantidade Positiva:	<input type="text"/>
	Código do Produto:	<input type="text"/>	Origem da Correção:	<input type="text"/>
APONT. E RET. DE INSUMOS	Código do Produto:	<input type="text"/>	Quantidade Negativa:	<input type="text"/>
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>	Quantidade Positiva:	<input type="text"/>
	Insumo Substituído:	<input type="text"/>		
ESTOQUE	Data Fechamento:	<input type="text"/>	Quantidade Negativa:	<input type="text"/>
	Código do Produto:	<input type="text"/>	Quantidade Positiva:	<input type="text"/>
	Descrição do Produto:	<input type="text"/>	Código do Industrializador:	<input type="text"/>
	Armazém:	<input type="text"/>		

FONTE: O AUTOR (2017)

Para controle desse registro apresenta-se o quadro de itens produzidos e reprocessados. Sua finalidade é apresentar as correções de apontamento de insumos que altera o produto final. Essa ficha poderá ser utilizada nos casos em que observou o consumo maior ou menor de insumos no período antecedentes e impactou no resultado final do produto. Se a ordem de produção ainda estiver em aberto poderá anotar na ficha de “acerto de inventários” as quantidades a maior ou a menor de insumos e anexar essa documentação a ordem de produção para que seja observado a alteração ocorrida.

Em relação a ordem de produção já encerrada no período anterior em que registrou alteração nos itens produzidos, o procedimento a ser seguido para se obter maior controle e evitar abertura de ordem de produção é identificar somente a data inicial e final do período de apuração e o código do produto a ser corrigido. Após este procedimento introduzir a informação no kardex do produto com o tipo de operação “inventário”, de modo a atualizar o saldo em estoque e de itens produzidos no mês e anexar esse documento.

Nos curtumes, a correção que envolve essa ficha ocorrerá somente se houver divergências nas quantidades de matérias primas couro verde ou salgado na qual a quantidade incorreta indicada na ordem pode alterar a quantidade de produto final, sendo fundamental seguir o procedimento de correção descrito anteriormente. Divergências em relação a utilização de insumos, como os produtos químicos, pode alterar a qualidade do produto final, mas não a quantidade, sendo assim, orienta-se a indicação na ficha de acerto de inventário no quadro de itens produzidos e processados a quantidade zero e anexar a ordem de produção, para que, no momento de escriturar essa informação no bloco K, não haja conflito com a informação de correção gerada no quadro de apontamento de insumos, que alimenta o registro K275, que deverá constar a quantidade a ser corrigida.

As informações constantes no quadro de itens produzidos e reprocessados da ficha de acerto de inventário compreendem:

- Código OP: visa mencionar o número da ordem de produção que passará por correção;
- Data inicial de apuração: identifica o início do período de apuração em que apresentou divergência no apontamento (desobriga o preenchimento apenas se a ordem de produção estiver aberta);



- Data final de apuração: identifica o fim do período de apuração em que apresentou divergência no apontamento (desobriga o preenchimento apenas se a ordem de produção estiver aberta);
- Código do produto: apresenta o código do produto em que ocorreu o apontamento incorreto;
- Descrição do produto: nome do produto relacionado ao código indicado;
- Quantidade negativa: indica a quantidade de correção a menor que se deve fazer no estoque;
- Quantidade positiva: indica a quantidade de correção a maior que se deve fazer no estoque;
- Origem da correção: evidencia em qual processo ocorreu o erro, se foi na ordem de produção de industrialização de terceiros, própria, retrabalhos, desmontagens, movimentações internas, bem como, nas requisições de materiais.

#### 4.3.16 Registro K275 – Correção de Apontamento e Retorno de Insumos

##### Tipo de Controle

Ficha Acertos de Inventários

##### Objetivo

Proporcionar a correção dos saldos de estoque e de apontamentos de produção.

##### Responsáveis

Estoque / Produção / PCP

##### Descrição

Para controle desse registro utiliza-se o quadro “apontamento e retorno de insumos” da ficha movimentação interna (correções) apresentada na figura 51. O objetivo desse controle é apresentar as correções de apontamentos e o retorno de insumos não utilizados no processo. Ao apontar correção nessa ficha, por mais que não altere o produto final, é necessário o preenchimento do primeiro quadro da ficha

de movimentação interna (correção) relacionada a correção do K270 deverá ser escriturada com quantidade zerada.

Procedimento a ser seguido para realizar a correção que permite esse registro é preencher os dados que constam no quadro pertinente e alterar a requisição de materiais que alimenta os itens consumidos em industrialização de terceiros, próprias, desmontagens, retrabalhos e movimentação interna. Também é necessário preencher as retificações no kardex do produto para atualização dos saldos e de quantidade requisitadas no período. Importante anexar a ficha de correção de insumos ao documento de requisição para haver o controle das alterações ocorridas.

Utiliza-se também o quadro apontamento e retorno de insumos da ficha de movimentações internas (correções) para situações em que a requisição de insumos do período anterior foi maior do que o necessário para se produzir a quantidade de produto acabado gerado no período seguinte, e, com isso tem-se a necessidade de retornar o material para o estoque para aplicação futura na produção. Para que a consumida reflita a quantidade produzida é imprescindível apontar o retorno de insumo neste controle e alterar a quantidade de produto insumo no kardex. Importante ressaltar a importância de levantar a ficha técnica do produto. São permitidas as ocorrências de sobras em situações nas quais as ordens de produção não são encerradas no período, contudo, as irregularidades não podem estar em desacordo com as variações permitidas no processo produtivo.

É possível também corrigir apontamento de insumos substituídos no período anterior. Havendo necessidade de trocar do insumo informado na ficha técnica por outro e por uma eventualidade não foi apontado o consumo correto do mesmo, regulariza-se a situação utilizando a ficha de acerto de inventário, o quadro de apontamento e retorno de insumo. Informar o produto que substituto, as quantidades que devem ser acertadas e o código do produto que consta na ficha técnica e posteriormente corrige o kardex do insumo propriamente utilizado, anexando essa documentação para conhecimento.

O quadro de apontamento e retorno de insumos da ficha de acerto de inventário compreendem:

- Código do produto: apresenta o código do produto em que ocorreu o apontamento incorreto;

- Descrição do produto: nome do produto relacionado ao código indicado;
- Quantidade negativa: indica a quantidade de correção a menor que se deve fazer no estoque;
- Quantidade positiva: indica a quantidade de correção a maior que se deve fazer no estoque;
- Insumo Substituído: Informa o produto de ficha técnica que ocorreu a troca. Ao utilizar este campo é imprescindível que o campo do código do produto indique o insumo efetivamente utilizado na fabricação.

#### 4.3.17 Registro K280 – Correção Apontamento – Estoque Escriturado

##### Tipo de Controle

Ficha Acertos de Inventários

##### Objetivo

Proporcionar a correção dos saldos de estoque e de apontamentos de produção.

##### Responsáveis

Estoque / Produção / PCP

##### Descrição

A finalidade dessa ficha é apontar as correções nos saldos finais de estoque. O quadro estoque da ficha de acerto de inventário, apresentado na figura 51, servirá para registrar correções de apontamento incorreto realizado no período de apuração anterior ao período em que se observou as inconsistências. Observada a correção neste quadro da ficha, o mesmo ser anexado ao kardex do produto. As situações em que necessitará o preenchimento dessa ficha serão:

- Em situações em que as retificações ocorridas na ficha de acerto de inventário no quadro de item produzido e reprocessado, bem como no quadro de apontamento e retorno de insumo, alterar o saldo final de estoque do produto. Como exemplo, para corrigir o insumo que foi apontado em quantidade menor e ao fim do processo produtivo,

ocorrido no período seguinte, verificou-se quantidade maior de produto acabado, é necessário apontar a correção de quantidade no quadro de apontamento e retorno de insumos, informar quantidade zerada no quadro de itens produzidos (pois não houve modificação na quantidade produzida) e indicar no quadro de estoque o aumento ou diminuição do estoque total do insumo, procedendo posteriormente com as alterações no kardex;

- Nos momentos em que não necessitou apontar correções nos quadros antecedentes ao do estoque, mas por algum motivo o saldo final deverá ser corrigido. Esses motivos podem ser, por exemplo, o registro de quantidade incorreta de notas fiscais de compra e de venda.

O quadro de estoque da ficha de acerto de inventário abrange:

- Data de fechamento: indica a data final de fechamento de estoque;
- Código do produto: apresenta o código do produto em que ocorreu o apontamento incorreto;
- Descrição do produto: nome do produto relacionado ao código indicado;
- Quantidade negativa: indica a quantidade de correção a menor que se deve fazer no estoque;
- Quantidade positiva: indica a quantidade de correção a maior que se deve fazer no estoque;
- Armazém: evidencia em qual armazém está sendo realizado a correção: estoque próprio, estoque em sua posse ou estoque em posse de terceiros.
- Código industrializador: o código do proprietário ou do detentor da mercadoria.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O SPED é sistema de banco de dados desenvolvido pelas autoridades fiscais que une um conjunto de declarações que proporcionará o fortalecimento do sistema de malha fina tornando-o mais forte e eficiente. As autoridades fiscais apertam o cerco com a instituição do Bloco K do SEPD EFD (ICMS-IPI), sendo o mais novo mecanismo de fiscalização que permitirá ao fisco verificar com agilidade, em tempo hábil e com qualidade, as informações geradas pelas empresas no que se refere ao controle de estoque e produção.

Diante do exposto, o presente estudo teve por escopo recomendar controles internos às empresas do ramo de curtimento e preparação do couro de modo a possibilitar maior confiança e qualidade nas informações geradas e prestadas ao fisco. Além disso, avaliando a alta competitividade no mercado, a proposta visa também viabilizar a boa manutenção dos estoques e da produção dessas empresas com o propósito de evitar erros, falhas, desperdícios e fraudes que não só poderá caracterizar sonegação como também prejudicará o bom andamento da organização.

Dentre os objetivos propostos e pelas as análises ocorridas por meio de observações de dados reais extraídos de documentos institucionais foi possível verificar a estrutura do processo produtivo do ramo de atividade em questão e identificar os controles internos necessários para manutenção e organização da produção e estoques.

Quanto aos controles internos sugeridos buscou-se realizar uma instrução de trabalho a qual identifica e descreve os procedimentos a serem adotados em casos específicos das empresas do setor coureiro, os responsáveis e corresponsáveis pelos processos internos relacionados a produção e estoque, bem como, a recomendação de documentação modelo necessário para registros das informações pertinentes a movimentação de materiais.

Em vista disso, conclui-se que os controles internos como ferramenta para amenizar os impactos causados pela nova obrigação fiscal o Bloco K, é adepta por proporcionar uma gestão segura e confiável. Mas para que esse sistema se torne eficaz é imprescindível manter a sua manutenção de forma organizada e versátil.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. D. **Como Preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

AOKI, O. L. Sped nas pequenas empresas: Risco ou oportunidade de mudança? **PartnerSales**, 14 setembro 2012. Disponível em: <<http://www.partnersales.com.br/artigo/impressao/831>>. Acesso em: 24 abril 2017.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceito e Aplicações**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Decreto Nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 15, 22 janeiro 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Edição Extra, Seção 1.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. **Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital - EFD ICMS/IPI - Versão 2.0.20**, 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2pYMpeq>>. Acesso em: 11 março 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. **Perguntas Frequentes - Escrituração Fiscal Digital - EFD ICMS IPI**, 22 dezembro 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2oZpLV0>>. Acesso em: 24 abril 2017.

CARDOSO, T. Bloco K - Empresas ainda não estão preparadas para o Bloco K, Do SPED. **Jornal Contábil**, 2014. Disponível em: <<http://www.fattoconsultoria.com.br/1406/noticia-contabil/sped-bloco-k-empresas-ainda-nao-estao-preparadas-para-o-bloco-k-do-sped.html>>. Acesso em: 2017 fevereiro 2017.

CELEIRO, E. Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria. In: \_\_\_\_\_ **Controles Internos na Produção**. São Paulo: Atlas, 2000. Cap. 6, p. 222. Coordenação: José Barbosa da Silva.

CHIAVENATO, I. **Planejamento e Controle da Produção**. 2ª. ed. Barueri: Manole, 2008.

CLETO, N.; OLIVEIRA, F. R. D. **Manual de Autenticação dos Livros Digitais - Sped Contábil**. 1. ed. São Paulo: FiscoSoft, 2010.

CONTABILIDADE, C. F. D. **SPED**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/projetos/sped/](http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/sped/)>. Acesso em: 04 março 2017.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10º. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DUARTE, R. D. **Big Brother Fiscal-IV: Manual de sobrevivência do empreendedor no mundo pós SPED**. Um guia essencial para empresas que já vivem na “Selva Fiscal Digital” do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Belo Horizonte: Ideas@Work, 2011.

DUARTE, R. D. Sped, eSocial, Bloco K: novos desafios para 2016. **Rede Jornal Contábil**. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/sped-esocial-bloco-k-novos-desafios-para-2016/>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. D. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, E. C.; GOMES, M. D. S. Bloco K: uma visão integrada. **Valor Econômico**, julho 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/4150156/bloco-k-uma-visao-integrada>>. Acesso em: 14 fevereiro 2017.

FIGUEIRA, J. A. L. Controles Internos nos Estoques. In: \_\_\_\_\_ **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000. Cap. 5, p. 222. Coordenação: José Barbosada Silva.

GARCIA, P. A importância do Bloco 0 na geração da EFD. **e-Auditoria**, 2014. Disponível em: <<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/e-auditoria-news/a-importancia-do-bloco-0-na-geracao-da-efd/>>. Acesso em: 2017 junho 2017.

GEWEHR, C. L. O polêmico Bloco K do SPED fiscal: O que fazer? **Mauro Negrini**, 26 junho 2014. Disponível em: <<http://www.mauronegruni.com.br/2014/06/26/o-polemico-bloco-k-do-sped-fiscal-o-que-fazer/>>. Acesso em: 11 março 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, A. **Aspectos da cadeia produtiva do couro bovino no Brasil e em Mato Grosso do Sul**. Campo Grande: Comitê de Publicações da Unidade, 2002. 61-72 p.

LIMA, R. G. Custeio em Produção por Encomenda. In: \_\_\_\_\_ **Custos: Ferramentas de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 244. Coordenador: José Barbosa da Silva Júnior.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia Científica**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 370.

MOTA, W. O fisco quer informação mensal sobre estoques a partir de 2016. **Diário do Comércio**, 04 abril 2015. Disponível em: <[http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis\\_e\\_tributos/o\\_fisco\\_quer\\_informacao\\_mensal\\_sobre\\_estoques\\_a\\_partir\\_de\\_2016](http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/o_fisco_quer_informacao_mensal_sobre_estoques_a_partir_de_2016)>. Acesso em: 24 abril 2017. Entrevista concedida a Fátima Fernandes.

NOBRE, P. A. Prorrogação do “BLOCO K” DO SPED FISCAL beneficia empresas e contadores. **Edemilson Martins**, 9 outubro 2015. Disponível em: <<http://edmilsonmartins.com/tributario/prorrogacao-do-bloco-k-do-sped-fiscal-beneficia-empresas-e-contadores/>>. Acesso em: 21 abril 2017. Entrevista concedida a Edemilson Martins.



OLIVEIRA, E. **Contabilidade Digital**. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, F. D. S. Sped - Bloco K - Empresas ainda não estão preparadas para o Bloco K, do Sped. **Rede Jornal Contábil**, 3 Dezembro 2014. Disponível em: <<http://www.fattoconsultoria.com.br/1406/noticia-contabil/sped-bloco-k-empresas-ainda-nao-estao-preparadas-para-o-bloco-k-do-sped.html>>. Acesso em: 18 Fevereiro 2017. Entrevista concedida a Tadeu Cardoso.

OLIVEIRA, M. D. L.; JUNIOR, H. P. J.; SILVA, A. D. S. C. **Controladoria Estratégica: Textos e Casos Práticos com Solução**. 11<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PAIVA, T. Bloco K: empresas resistem em abrir o controle dos estoques. **Diário do Comércio**, 13 outubro 2016. Disponível em: <[http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis\\_e\\_tributos/bloco\\_k\\_empresas\\_resistem\\_em\\_abrir\\_o\\_controle\\_dos\\_estoques](http://www.dcomercio.com.br/categoria/leis_e_tributos/bloco_k_empresas_resistem_em_abrir_o_controle_dos_estoques)>. Acesso em: 29 abril 2017.

PONTES, C. H. Os principais impactos culturais, processuais e sistêmicos provocados pela inclusão do Bloco K na EFD – ICMS/IPI. **Thomson Reuters**, 01 dezembro 2016. Disponível em: <<https://www.thomsonreuters.com.br/pt/sala-de-imprensa/impactos-bloco-K.html>>. Acesso em: 10 abril 2017.

ROCHA, C. Sped Fiscal: controle da produção e estoque. **Valor Econômico**, 25 março 2014.

SCHROEDER, R. Sobre a Empresa: Quirius Soluções Fiscais. **Site da Quirius Soluções Fiscais**, 9 setembro 2015. Disponível em: <<http://www.quirius.com.br/video-bloco-k-os-10-maiores-problemas-encontrados/>>. Acesso em: 22 abril 2017.

SILVA, R.; KARKOTLI, G. **Manual de metodologia científica do USJ 2011-1**. São José: Centro Universitário Municipal de São José, 2011.

SOUZA, E. Bloco K – Percentual de Perda. Um enorme desafio! **Blog do José Adriano**, 18 junho 2015. Disponível em:

<<http://www.joseadriano.com.br/profiles/blogs/bloco-k-percentual-de-perda-um-enorme-desafio>>. Acesso em: 22 abril 2017.

VALLER, J. **Benefícios Fiscais como Estímulo à Industrialização do Couro**. 1. ed. Campo Grande: Comitê de Publicações da Unidade, 2002. 23-27 p.

WALTER, J. P.; RIBEIRO, O. D. J. Sistema Público de Escrituração Contábil: O Brasil evoluindo com o contribuinte. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 4, n. 2, 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/contabilidade/article/view/67/3528>>. Acesso em: 08 mar. 2017.